

憲法秩序の維持と租税法律主義

——注目最高裁判決を素材に——

増田 英敏

目 次

はじめに

I. 租税法における二つの憲法原理

——租税公平主義と租税法律主義——

II. 戸松意見書と課税要件の遡及適用の問題

——立法の遡及適用と運用（解釈・適用）の遡及適用の問題——

III. 租税立法の遡及適用と租税法律主義

——損益通算廃止立法遡及適用事件——

IV. 租税立法の執行・運用段階の遡及適用と租税法律主義

——武富士事件の新展開——

V. むすび——租税法律主義が憲法秩序を維持する要諦——

はじめに

憲法14条を法的根拠とする租税公平主義と憲法84条を法的根拠とする租税法律主義は、租税法の立法・解釈・適用のすべてを統制する基本原理とされる。両者は相互に密接な関係性を有し、前者が主として税負担の配分方法に関する原則であるのに対し、後者は課税権の行使方法に対する原則と説明される。⁽¹⁾ 租税公平主義は立法原理として租税法の立法を統制し、租税法律主義は執行原理として租税法の解釈・適用の統制する原理として位置づけることができよう。⁽²⁾ 両基本原則は相互に有機的な関係を維持しつつ租税正義の実現を図る。

一方で、この両基本原則は租税法の解釈適用の段階において相克関係にあることが指摘され、この両者の相克関係をいかに調整するかが租税法学の重要な研究テーマの一つともされてきた。⁽³⁾ 課税の公平の確保（租税公平主義）を根拠に主張を展開する課税庁と、租税法律主義を根拠とする納税者の主張が鋭く対立する。この両者の対立は租税訴訟として表面化する。最近注目された最高裁判決はいずれも、国と納税者の主張の根底には両基本原則の対立関係を見出すことができる。

筆者は、すでにこの問題について、租税公平主義はそもそも立法原則であるから租税法の解釈・適用段階では租税法律主義が租税公平主義に優先する、という租税法律主義優位説の立場を明らかにした。⁽⁴⁾

ところで、贈与時点における住所が国内に所在したか否かが争点とされた武富士事件は、贈与税の租税回避を阻止するため住所概念⁽⁵⁾に居住意思という主観的要素を取り込むことができるとする国側の主張（租税公平主義を尊重する立場）と租税法律関係の予測可能性の確保を重視する観点から借用元概念をそのまま用いるべきであるとする原告（租税法律主義に立脚する立場）の主張が鋭く対立した事案であり、また、1000億円を超える贈与税回避事案であったと

いう点でも大きな注目を集めた。同事件も租税公平主義と租税法律主義の相克の問題が顕在化した事例と位置づけることができよう。

この武富士事件において原告側の主張を補強する有力な鑑定意見書が憲法学者の戸松秀典教授から東京地方裁判所に提出された。同意見書は、以下で詳述するが、租税法律主義が租税法における憲法秩序を維持する要であること、そして、租税法律主義の内容の一つとされる不利益な租税立法の遡及適用禁止原則に国側の主張は違反し、違憲無効であることの二点を明確に指摘されている。

本稿は、同意見書に触発されて、租税法律主義が憲法秩序の維持の要諦であり、厳格に適用されるべきであるという立場から、最近の注目最高裁判決の検証し、評価することを目的とする。

本稿では、注目を集めた二つの最高裁判決を検証することにする。以下では、まず、検討の前提として戸松意見書を引用しながら租税法律主義が憲法秩序の維持の要諦であることを確認する。そのうえで、譲渡損失の損益通算を廃止（不利益立法）する法改正を遡及して適用することが租税法律主義に反するか否かが争点とされた事件（以下では、「損益通算廃止遡及立法事件」という）の最高裁判決と、武富士事件最高裁判決の二つの注目裁判例を検討の対象とする。

I. 租税法における二つの憲法原理——租税公平主義と租税法律主義——

租税法ほど頻繁に改正が行われる法規も少ないであろう。抜本的な税制改革の必要性がさげばれ、また毎年のように税制改正が行われる。変転著しい租税法こそ、憲法上の基本原則の下に体系化されていることを税制改正に際しては常に念頭におかなければならない。そうでなければ、租税法は、場当たりのな、単に税収確保を目的とした道具に墮し、それは国民から支持をえないばか

りか、租税法が法秩序の一部分であることをも保障しなくなる。

租税法は法律であるゆえに憲法の統制下におかれる。⁽⁷⁾したがって、租税法規を改廃していく場合に最も尊重されるべきは、現関連する憲法規定であることは当然ともいえる。

また、租税法全体を支配する基本原則とされる租税公平主義と租税法律主義はいずれも憲法規定を法的根拠としているゆえに、実質的に両者は租税法規に法的な統制を加えているといえる。改廃が著しい租税法規が妥当なものと評価されるためには、すくなくとも、両基本原則の要請をクリアしていなくてはならない。

租税公平主義は、租税法規の立法および改廃過程において最も尊重されるべき基本原則である。租税負担の不公平をもたらす租税法規は、租税公平主義が憲法14条の「法の下での平等」規定を法的根拠にしているところから、憲法14条違反となる。同様に租税法律主義も憲法84条を法的根拠にしているゆえに、同原則に違反する租税法規は違憲となる。

国民の財産権に直接的に影響する租税法が公正・妥当なものとして国民に受け入れられるためには、租税公平主義と租税法律主義の要請にかなうものでなくてはならないと考える。両基本原則を尊重した租税法は、憲法上の基本的価値⁽⁸⁾に矛盾しないものと評価され、憲法の価値秩序の維持にかなう、すなわち租税正義にかなった法として評価することができる。

ところで、憲法はその規定の実効性を確保するための罰則規定を用意していない。ゆえに憲法規定の実効性を確保するためにさまざまな装置を憲法体系の中に用意している。その中でも、違憲審査制は憲法の実効性確保の上で最も有効な装置とされる。たとえば、国民がある租税法規定が租税公平主義に反して違憲でその規定に従うことができないと判断した場合には、裁判所に違憲訴訟を提起するという手段を選択することができるはずである。⁽⁹⁾この装置が有効に機能している限り憲法規定の実効性は確保される。

とりわけ、租税法律主義は、租税法における憲法秩序の維持の要として位置づけられる憲法原理といえる。この点について、戸松秀典教授は、「注視すべきは、憲法84条のもとで展開している租税立法の様相である。すなわち、租税立法は、他の法律と比べ著しく詳細で具体的となっていることである。租税立法は、租税の種類や課税の根拠といった基本的事項にとどまらないで、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税の実体的要件を定めるとともに、不可、納付、徴税の手続についても詳しく定めている。今日、租税立法については、憲法84条のもとに、その趣旨を体現した憲法秩序が形成されているとい⁽¹⁰⁾ってよい。」として、憲法84条により租税立法が憲法秩序の維持・形成の要と位置づけられることを確認されてい⁽¹¹⁾る。

この点をさらに「租税法律主義は、課税権を有する国に向けられた要請であり、その条文の位置からみても、それ自体、人権保障規定ではない。しかし、租税法律主義に反した国の行為は、直ちに課税される国民に対しての人権保障違反となる。まず、租税法律主義の原則は、憲法14条の平等原則との緊密な関係をもつ。前述した立法の実態に照らすと、法律に根拠を置かない課税は、今日ではありえないが、不合理な租税立法は、不平等、不公正な課税を生じ、憲法14条の平等原則に反して、違憲・無効となる。また、憲法31条の適正手続きの原則や、憲法39条の遡及処罰の禁止との関係も看過できない。以上で確認したところから、租税法律主義の原則は、厳格な適用を求められる原則であることが明らかとな⁽¹²⁾った。」とされている。

この租税法律主義とは、「法律の根拠に基づくことな⁽¹³⁾にしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。」ことを宣言した、租税法の基本原則である。この原則は、「代表なければ課税なし」(No taxation without representation)という、近代民主主義国家建設の基本思想に、その起源を求めることができる。租税はそれを賦課される国民の同意に基づいて課されるべきこと要請するものである。

この租税法律主義は、民主主義国家の憲法原理としても広く受け入れられている。我が国の憲法30条も「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定め、さらに同84条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定めて、租税法律主義を憲法原理として明確にしている。

前者の30条は、国民に対して、納税の義務は法律の定めるところにより生じ、法律のないところに納税義務はないことを宣言している。一方、後者の84条は、「租税の創設・改廃はもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて法律に基づいて定められなければならないと同時に、法律に基づいて定めるところにまかせられている⁽¹⁴⁾。」ことを国家に対して特に命じている。二つの憲法規定は、国民と国家のそれぞれに対して租税法律主義の原則の尊重を命じたものと理解することができる。とりわけ84条は、課税要件規定のみならず、租税の賦課・徴収手続規定までも法律により詳細に定めるべきことを要請していることには注意を要する。

この租税法律主義の原則を法的根拠として憲法が二つの条文をも用意していることの趣旨は、租税の本質が権力性にあるところから、租税が国民の財産の一部を直接的な反対給付なし徴税権力を背景に国家が収受されるものであり、国民の自由と財産を租税が侵害する危険を常にはらむという歴史的教訓に求めることができよう。租税は時の権力者により恣意的に課されるものであることは歴史的事実である。その恣意的課税の危険を阻止するために、租税の賦課・徴収の条件として、国民の同意が必要であるという仕組みを国家の最高法規に定め、そして、国家運営の基本原理としての憲法原理として尊重すべきであることを条文に明確に定めたものである、ということができよう。

したがって、憲法30条の規定は、国民に法律のないところに納税の義務はないことを明らかにしたものであり、国民は法律のある場合に限り納税の義務が生じるという点を強調して理解しておくべきである。⁽¹⁵⁾

Ⅱ．戸松意見書と課税要件の遡及適用の問題

——立法の遡及適用と運用（解釈・適用）の遡及適用の問題——

租税法律主義は課税要件法定主義と課税要件明確主義を中核的内容として、租税法律関係における国民の予測可能性と法的安定性を担保するという重要な機能を有する。したがって、租税法規の遡及立法は、予測可能性を阻害するものであるから、租税法律主義に違反するものとして理解されている。租税立法不遡及の原則は、租税法律主義の内容を構成する。

戸松意見書では、この租税立法の不遡及の原則を前提に、「日本国憲法のもとで、新たな課税をする立法が制定され、それを制定時から遡って適用されるような事態はみあたらない。立法者は、租税法律主義に立脚した立法をし、憲法秩序は維持されてきたといえる。論議を引き起こすのは、法律の解釈・適用の過程で、従来とは異なった運用をする場合であり、本件の問題（筆者注：武富士事件の争点である借用概念としての住所概念の変更の問題）もこれに属する。

租税法律主義の原則は、租税立法の解釈・適用の内容をある時点で変更した運用することを認めない。それは、憲法84条が「租税の変更」の場合、に、法律の改正によることを命じていることから明らかであるし、そもそもいったん制定した租税立法を解釈によって適用内容が変更されたなら、すでに確認した租税法律主義の意義が破壊されてしまうからである。

問題となるのは、租税立法は、専門技術性を内容とすることが少なくなく、規定の解釈について一義的に定まらない場合がある。それ故、すでに確認したように、租税立法の規定は、他の法律より詳細、具体的となっているのだが、それでも解釈が分かれることがある。そして、ある時点での新しい解釈がいつそう合理的だといえる場合がある。しかし、たとえ合理的な解釈がなされたう

えでの変更であっても、それを将来に向けて、通達による適用の一律化、徹底をはかる場合はともかく、過去に遡って適用することは、租税法律主義の原則の否定につながる。」として、課税要件の立法の遡及適用の禁止と解釈適用の段階での運用の変更を遡及適用の問題に分類し、両段階における遡及適用がいずれも租税法律主義違反であることを明らかにしている。

租税法研究者は、武富士事件を住所概念という私法上の概念の租税法上の解釈の在り方の問題として検討を行ってきた。すなわち、租税法律主義の予測可能性を重視する立場から仮に租税回避目的であったとしても、借用元である民法上の住所概念をそのまま用いるべきである（統一説）とする立場と、租税回避の阻止という目的を加味して租税法独自の解釈がなされるべきであるとする立場から問題の検討を行ってきた。

しかし、武富士事件の戸松意見書は、課税要件の解釈適用という運用段階での遡及的変更が租税法律主義により維持されてきた憲法秩序を破壊するという、新たな視点からの問題提起がなされている。

そこで、まず武富士事件と、租税立法の遡及適用の憲法適合性が争点とされた損益通算廃止立法の遡及適用事件の最高裁判決を素材に、租税法律主義による憲法秩序の維持の問題について検討を試みたい。

Ⅲ. 租税立法の遡及適用と租税法律主義——⁽¹⁶⁾ 損益通算廃止立法遡及適用事件——

本件は、土地等の譲渡損失を損益通算することを所得税法は認めていたが、この損益通算制度を廃止するとした法改正が行われた。この改正は、平成16年4月1日施行されたが、附則で同年1月1日遡及して適用するという取り扱いがなされた。この遡及適用の憲法適合性が争点とされた事案である。

1. 事案の概要

本件の事実の概要は以下の通りである。

平成12年以降、政府税制調査会や国土交通省の「今後の土地税制のあり方に関する研究会」等において、操作性の高い投資活動等から生じた損失と事業活動等から生じた所得との損益通算の制限、地価下落等の土地をめぐる環境の変化を踏まえた税制及び他の資産との均衡を失しない市場中立的な税体系の構築等について検討の必要性が指摘されていたところ、平成15年12月17日に取りまとめられた与党の平成16年度税制改正大綱では、平成16年分以降の所得税につき長期譲渡所得に係る損益通算を廃止する旨の方針が決定され、翌日の新聞で上記方針を含む上記大綱の内容が報道された。そして、平成16年1月16日には上記大綱の方針に沿った政府の平成16年度税制改正の要綱が閣議決定され、これに基づいて本件損益通算廃止を改正事項に含む法案として立案された所得税法等の一部を改正する法律案が、同年2月3日に国会に提出された後、同年3月26日に成立して同月31日に改正法として公布され、同年4月1日から施行された。平成16年3月31日に公布され同年4月1日に施行された改正措置法31条1項後段の規定を同年1月1日以後同年3月31日までの間に行われた土地等又は建物等の譲渡について適用するものとする本件改正附則27条1項の規定が定められた。

この附則により、同年1月1日に遡及して改正措置法が適用されることになった。この納税者にとって不利益な立法の遡及適用が憲法84条から導かれる租税法律主義に違反するか否かが争点とされたのが本件である。

本件上告人（以下「X」という）は、平成5年4月以来所有する土地を譲渡する旨の売買契約を同16年1月30日に締結し、これを同年3月1日に買主に引き渡した。

上告人は、平成17年9月、平成16年分の所得税の確定申告書を所轄税務署長

に提出したが、その後、上記譲渡によって長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については他の各種所得との損益通算が認められるべきであり、これに基づいて税額の計算をすると還付がされることになるとして、更正の請求をした。これに対し、所轄税務署長は、平成18年2月、更正をすべき理由がない旨の通知処分をし、上告人からの異議申立て及び審査請求はいずれも棄却された。

2. 当事者の主張

X（原告・上告人）の主張

憲法84条が定める租税法律主義は、納税者の法的安定を図り、将来の予測可能性を与えることを目的にしているから、本件のような期間税である所得税についても、年度途中で年度の初めに遡って適用される租税改正立法については、年度開始前に納税者が一般的にしかも十分予測できる場合に限って許され、そうでない限り、納税者の信頼を裏切る遡及立法として、憲法84条に違反する。

しかるに、本件改正附則は、年度途中に施行された改正措置法を年度開始時に遡って適用することを定めるものでありながら、年度開始前にほとんど一般に周知されておらず、仮に納税者が年度開始前に知り得たとしても、その期間は7日程度の短期間に止まるのであるから、納税者に予測可能性があったとはいえない。その上、改正措置法が定める遡及適用を含む損益通算禁止は、正確な資料に基づかず、しかも財政上の必要性のないものであるから、本件改正附則は憲法84条に違反する。

Y（被告・被上告人）の主張

本件改正附則が、未だ平成16年分の所得税の納税義務が成立していない同年の途中で施行された損益通算廃止等を内容とする改正措置法を年度開始時点から適用することを定めているのは、所得税の期間税としての性質上むしろ当然

のことであり、遡及立法禁止の原則に違反しない。

また、本件改正附則を含む改正措置法の立法目的は、現行の土地譲渡益課税制度を見直し、他の資産と均衡の取れた市場中立的な税体系を構築することにある、そのため、土地建物等の譲渡所得に係る損益通算の廃止は税率引下げ等と一つのパッケージとされ、土地市場の活性化を図るために早急な実施が必要であった。

さらに、土地建物等の譲渡所得に係る損益通算の廃止及びそれが平成16年分以後の所得税について適用されることは、平成16年分所得税の課税期間が開始される以前からある程度国民に対して周知されていた。

これらの事情等に照らせば、本件改正附則の立法目的は正当であり、その内容はその立法目的との関連で不合理であることが明らかであるとは到底いえないから、本件改正附則は憲法84条に違反しない。

3. 最高裁の判旨

1) 暦年途中の改正法施行が納税者の課税関係に影響するか

「(1) 所得税の納税義務は暦年の終了時に成立するものであり(国税通則法15条2項1号)、措置法31条の改正等を内容とする改正法が施行された平成16年4月1日の時点においては同年分の所得税の納税義務はいまだ成立していないから、本件損益通算廃止に係る上記改正後の同条の規定を同年1月1日から同年3月31日までの間にされた長期譲渡に適用しても、所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならない。しかしながら、長期譲渡は既存の租税法規の内容を前提としてされるのが通常と考えられ、また、所得税が1暦年に累積する個々の所得を基礎として課税されるものであることに鑑みると、改正法施行前にされた上記長期譲渡について暦年途中の改正法施行により変更された上記規定を適用することは、これにより、所得税の課税関係における納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び

得るものというべきである。」

2) 憲法84条の「租税法律主義」適合性判断の基準

「(2) 憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであるが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である〔最高裁平成12年(行ツ)第62号、同年(行ヒ)第66号同18年3月1日大法廷判決・民集60巻2号587頁参照〕。そして、法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性については、当該財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきものであるところ〔最高裁昭和48年(行ツ)第24号同53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照〕、上記(1)のような暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用によって納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得る場合においても、これと同様に解すべきものである。なぜなら、このような暦年途中の租税法規の変更にあっても、その暦年当初からの適用がこれを通じて経済活動等に与える影響は、当該変更の具体的な対象、内容、程度等によって様々に異なり得るものであるところ、上記のような租税法規の変更及び適用も、最終的には国民の財産上の利害に帰着するものであって、その合理性は上記の諸事情を総合的に勘案して判断されるべきものであるという点において、財産権の内容の事後の法律による変更の場合と同様というべきだからである。

したがって、暦年途中で施行された改正法による本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定の暦年当初からの適用を定めた本件改正附則が憲法84条の趣旨に反するか否かについては、上記の諸事情を総合的に勘案した上で、このよ

うな暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用による課税関係における法的安定への影響が納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかという観点から判断するのが相当と解すべきである。」

3) あてはめ

① 遡及立法の立法目的の合理性

「(3) そこで、以下、本件における上記諸事情についてみることにする。まず、改正法による本件に係る措置法の改正内容は前記2のとおりであるところ、上記改正は、長期譲渡所得の金額の計算において所得が生じた場合には分離課税がされる一方で、損失が生じた場合には損益通算がされることによる不均衡を解消し、適正な租税負担の要請に応え得るようにするとともに、長期譲渡所得に係る所得税の税率の引下げ等とあいまって、使用収益に応じた適切な価格による土地取引を促進し、土地市場を活性化させて、我が国の経済に深刻な影響を及ぼしていた長期間にわたる不動産価格の下落（資産デフレ）の進行に歯止めをかけることを立法目的として立案され、これらを一体として早急に実施することが予定されたものであったと解される。また、本件改正附則において本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を平成16年の暦年当初から適用することとされたのは、その適用の始期を遅らせた場合、損益通算による租税負担の軽減を目的として土地等又は建物等を安価で売却する駆け込み売却が多数行われ、上記立法目的を阻害するおそれがあったため、これを防止する目的によるものであったと解されるところ、平成16年分以降の所得税に係る本件損益通算廃止の方針を決定した与党の平成16年度税制改正大綱の内容が新聞で報道された直後から、資産運用コンサルタント、不動産会社、税理士事務所等によって平成15年中の不動産の売却の勧奨が行われるなどしていたことをも考慮すると、上記のおそれは具体的なものであったというべきである。そうする

と、長期間にわたる不動産価格の下落により既に我が国の経済に深刻な影響が生じていた状況の下において、本件改正附則が本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を暦年当初から適用することとしたことは、具体的な公益上の要請に基づくものであったといえることができる。そして、このような要請に基づく法改正により事後的に変更されるのは、上記（１）によると、納税者の納税義務それ自体ではなく、特定の譲渡に係る損失により暦年終了時に損益通算をして租税負担の軽減を図ることを納税者が期待し得る地位にとどまるものである。納税者にこの地位に基づく上記期待に沿った結果が実際に生ずるか否かは、当該譲渡後の暦年終了時までの所得等のいかんによるものであって、当該譲渡が暦年当初に近い時期のものであるほどその地位は不確定な性格を帯びるものといわざるを得ない。」

② 立法裁量論に立脚した合憲判断

「また、租税法規は、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断に基づき定立されるものであり、納税者の上記地位もこのような政策的、技術的な判断を踏まえた裁量的判断に基づき設けられた性格を有するところ、本件損益通算廃止を内容とする改正法の法案が立案された当時には、長期譲渡所得の金額の計算において損失が生じた場合にのみ損益通算を認めることは不均衡であり、これを解消することが適正な租税負担の要請に応えることになるなどとされるなど、上記地位について政策的見地からの否定的評価がされるに至っていたものといえる。

以上のとおり、本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定の暦年当初からの適用が具体的な公益上の要請に基づくものである一方で、これによる変更の対象となるのは上記のような性格等を有する地位にとどまるところ、本件改正附則は、平成16年4月1日に施行された改正法による本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を同年1月1日から同年3月31日までの間に行われた長期

譲渡について適用するというものであって、暦年の初日から改正法の施行日の前日までの期間をその適用対象に含めることにより暦年の全体を通じた公平が図られる面があり、また、その期間も暦年当初の3か月間に限られている。納税者においては、これによって損益通算による租税負担の軽減に係る期待に沿った結果を得ることができなくなるものの、それ以上に一旦成立した納税義務を加重されるなどの不利益を受けるものではない。

(4) これらの諸事情を総合的に勘案すると、本件改正附則が、本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を平成16年1月1日以後にされた長期譲渡に適用するものとしたことは、上記のような納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきものと解するのが相当である。したがって、本件改正附則が、憲法84条の趣旨に反するものということとはできない。また、以上に述べたところは、法律の定めるところによる納税の義務を定めた憲法30条との関係についても等しくいえることであって、本件改正附則が、同条の趣旨に反するものということもできない。以上のことは、前掲各大法廷判決の趣旨に徴して明らかというべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして、是認することができる。論旨は採用することができる。

なお、論旨は、上告人がした長期譲渡につき、本件改正附則によって本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を適用することの違憲をもいうが、その実質は本件改正附則自体の法令としての違憲をいうものにほかならず、それとは別に違憲をいう前提を欠くものであって、民訴法312条1項及び2項に規定する事由のいずれにも該当しない。」

4. 検討

はじめに

本件と同様に16年改正の遡及適用の合憲性を争点とした福岡地判平成20年1月29日は違憲判決（適用違憲）を下したが、同判決の判例解説を筆者は本誌『TKC 税研情報』17巻5号1頁以下（2008年）⁽¹⁷⁾に発表した。同判例解説で、筆者は福岡地裁判決が租税法律主義の予測可能性の確保を重視した妥当な判決であり支持できると述べた。

しかし、その後、一連の同改正をめぐる遡及適用の合憲性の判断を争点とした訴訟で相次いで合憲判断が示された。下級審では上記福岡地裁判決を除きすべて合憲判決が示されていたが、上告審である最高裁が本判決の通り、合憲の判断が示された⁽¹⁸⁾。

本稿では、本件の一審、原審の判断を踏まえたうえで、本判決である最高裁判断の構造を整理し批判的検討を加えることにする。

（１）改正の経緯

本件の争点とされた平成16年の土地・住宅税制の改正⁽¹⁹⁾は、土地、建物の譲渡所得の課税の特例について、特別控除後の譲渡益の20パーセントから税率を15パーセントに引き下げるという税率軽減措置とともに、土地、建物等の長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については、原則として土地、建物等の譲渡による所得以外の所得との損益通算及び翌年以降の繰越控除を認めないことにした損益通算等を廃止する一方で、住宅ローン残高があるなどの一定の要件を充足した場合の損益通算および繰越控除を認める特例を新設するといった内容を骨子とするものであった。この改正の内容自体には合理性が担保されていると評価できる。

しかし、問題は、同改正措置法は、平成16年4月1日から施行するが、新措置法31条の規定（損益通算の廃止等）等は、個人が平成16年1月1日以後に行う同条1項に規定する土地、建物等の譲渡について適用すると、新措置法附則1条柱書されており、損益通算措置の廃止は1月1日にさかのぼって適用することが規定されていたところにある。

さらに、この法改正に至る経緯も唐突との表現がまさに当てはまるものであったといえよう。

本件改正は、その内容が、平成15年12月15日の政府税制調査会の総会までは全く触れられず、同月17日の「与党税制改正大綱の骨子」に唐突ともいえる状況の下で提示されたものである。したがって、非居住用土地・建物等の譲渡損失の損益通算・繰越控除を廃止することが盛り込まれていることをこの時点で知りえた国民は、一部の専門家を除けば皆無に等しい状況にあったといえる。

さらに、本件改正法は、平成16年2月3日に国会に法案が提出され、同年3月26日に成立し、同月31日に公布されるとともに同年4月1日に施行されたが、一方で同改正法は同年1月1日以降の土地建物の譲渡取引に遡及して適用されることが附則において定められたのである。

この改正に至る経緯を確認すると、まさに租税法規の遡及適用であることに異論をはさむ余地はない。

そこで問題となったのは、譲渡損失という担税力減殺要因を他の所得と通算することにより担税力に応じた課税の実現を図るといった、所得税法の中核的所得測定要素である損益通算の廃止は、納税者にとっては不利益な取り扱いであるところから、同改正法が憲法原理である不利益取扱の遡及立法禁止原則に抵触し、憲法違反といえるのではないかという点である。

本件は、同改正が唐突にしかも遡及適用されたことを不合理であると考えた納税者が原告となって提訴した事案である。

(2) 本判決の意義

本件で問題にされた税制改正は、納税者の税負担を損益通算により軽減することを遮断するという納税者に不利益な取り扱いを遡及適用することを内容としたものである。まさに本件改正が不利益遡及立法の禁止原則に抵触するか否かが問題とされた事案である。

遡及適用され、損益通算を拒否された納税者が、この遡及適用が憲法84条違反であるとして、福岡、千葉、東京の裁判所に相次いで取消訴訟を提起した。地裁レベルでは福岡地判平成20年1月29日のみが違憲判断を下し、他の裁判所は合憲判断を下していた。各事件の判決の結果をみると合憲判決が大勢を占めているわけであるが、控訴審の判断を不服とした納税者が上告しており、最高裁の判断が待たれ、注目されてきたが、本判決が最高裁としてはじめて判断を示したものである。結果は合憲判断が示されたが、租税法規の憲法適合性が正面から争点とされた事案の最高裁判断であるところに本判決の意義を見いだせる。

唐突な税制改正を行うだけではなく、その改正を遡及して適用するといった遡及立法の合憲性を最高裁がいかに判断するかについては、国民の注目するところであった。本判決の直後の平成23年9月30日に同じく最高裁で本判決と同様に合憲判断が示された。

一連の下級審の判断と本判決により、遡及立法禁止原則の射程の明確化がなされ、さらにお遡及立法禁止原則と租税法律主義の関係も明確にされたという点は本判決の意義として最も重要といえよう。

(3) 本件の一審、原審の判断の論理と本判決（最高裁）の論理

16年税法改正の遡及適用の合憲性を争点とした同種の訴訟は、福岡、千葉、東京のそれぞれの地方裁判所に提起された。福岡及び千葉の事案は本人が訴訟

を提起したものである。福岡地判平成20年1月29日（判例時報2003号43頁）では違憲判決（適用違憲）が言い渡されたが、それ以外の裁判所ではすべて合憲判決⁽²⁰⁾が言い渡された。

1）第一審判決（千葉地判平成20年5月16日⁽²¹⁾）

本件の第一審判決である千葉地判平成20年5月16日は、まず、遡及立法の禁止原則が「租税法規については、刑罰法規の場合と異なり、遡及立法の禁止を明文する憲法の規定は存在しないものの、租税法規について安易に遡及立法を認めることは、租税に関する一般国民の予測可能性を奪い、法的安定性をも害することになることから特段の合理性が認められない限り、原則として許されるべきではなく、このことを憲法84条は保障しているものと解される。」として、遡及立法禁止が憲法上明文で規定されているものではないが、安易に遡及立法を認めると予測可能性と法的安定性を阻害することになるから、同原則は租税法律主義の内容を構成する原則であると位置づけ、合理性のある遡及立法は認容されとの立場を採用した。

そのうえで、所得税が期間税であることを強調し、「期間税の場合であっても、納税者は、通常、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して各種の取引行為を行うものであるといえるから、その取引によって直ちに納税義務が発生するものではないとしても、そのような納税者の信頼を保護し、租税法律主義の趣旨である国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る必要はあるところ、期間税について、年度の途中において納税者に不利益な変更がされ、年度の始めに遡って適用される場合とはいっても、立法過程に多少の時間差があるにすぎない場合や、納税者の不利益が比較的軽微な場合であるとか、年度の始めに遡って適用しなければならない必要性が立法目的に照らし特に高いといえるような場合等種々の場合が考えられるのであるから、このような場合を捨象して一律に租税法規の遡及適用であるとして、原則として許されず、特段の事情がある場合にのみ許容されると解するのは相当ではな

い。」と判示した。この裁判所の論旨は、期間税であっても予測可能性と法的安定性の確保がないがしろにされてよいとは言えないが、「立法過程に多少の時間差があるにすぎない場合」や、「納税者の不利益が比較的軽微な場合」、そして、「立法目的に照らして合理性が存在する場合」等にも、一律に遡及立法が禁止されると解すべきではないと判示して、遡及立法禁止原則が絶対的な原則であると解することはできないとした。

そして、大島訴訟の最高裁判決で示された租税法規の違憲判断の基準である立法裁量論に立脚した違憲判断の基準を次のように展開した。すなわち、「租税法規において、国民の課税負担を定めるについては、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかであるから、納税義務者に不利益に租税法規を変更する場合は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された措置が同目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、憲法違反となることはない」と解するのが相当であり、そして、当該立法措置が著しく不合理かどうかを検討するに際しては、それが厳密には納税義務者に不利益な遡及立法とはいえないとしても、不利益に変更される納税者の既得利益の性質、の内容を不利益に変更する程度、及びこれを変更することによって保護されるべき公益の性質、納税者の不利益を回避するためにあらかじめ取られた周知等の措置等を総合的に勘案すべきである。」と判示して、本件の争点に対する判断の基準を明示している。

すなわち、立法裁量論に基づき、合理性の基準と明白性の基準を組み合わせた判断基準を用いて判断することを明示した。

2) 控訴審（東京高判平成20年12月4日⁽²²⁾）

本件の控訴審の東京高判平成20年12月4日は、遡及立法禁止原則が租税法律主義の趣旨から派生した原則であることを確認しつつ、「所得税は、いわゆる期間税であり、暦年の終了の時に納税義務が成立するものと規定されている

（国税通則法15条2項1号）。したがって、暦年の途中においては、納税義務は未だ成立していないのであり、そうとすれば、その暦年の途中において納税者に不利益な内容の租税法規の改正がなされ、その改正規定が暦年の開始時（1月1日）にさかのぼって適用されることとされたとしても（以下、これを「暦年当初への遡及適用」という。）、このような改正（立法）は、厳密な意味では、遡及立法ではない。」と判示して、本件改正が所得税が期間税であり、納税義務が暦年途中では成立していないのであるから、そもそも例年当初に遡及したとしても納税義務が成立していない以上、厳密な意味での遡及立法には該当しないとしている。

一方で、「しかし、厳密な意味では遡及立法とはいえないとしても、本件のように暦年当初への遡及適用（改正措置法31条1項の暦年当初への遡及適用）によって納税者に不利益を与える場合には、憲法84条の趣旨からして、その暦年当初への遡及適用について合理的な理由のあることが必要であると解するのが相当である。

ただ、暦年当初への遡及適用に合理的な理由があるか否かについては、「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再配分、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。」（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁参照）と解される。すなわち、本件においても、立法府の判断がその合理的裁量の範囲を超えると認められる場合に初めて暦年当初への遡及適用が憲法84条の趣旨に反す

るものということができるものというべきである。」と判示して、納税者に対する不利益な遡及立法は合理的理由がある場合にのみ許容されとし、その合理性の判断は大島訴訟最高裁判決が示した合憲性判断の論理である立法裁量論に立脚した判断によるべきであるとした。

3) 本判決（最高裁判決）

ところで、最高裁判決としての本判決は、課税関係における法的安定性をことのほか重視し、まず、判断の基準を「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められべきことを規定するものであるが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である〔最高裁平成12年（行ツ）第62号、同年（行ヒ）第66号同18年3月1日大法廷判決・民集60巻2号587頁参照〕。そして、法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性については、当該財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきものであるところ〔最高裁昭和48年（行ツ）第24号同53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照〕、上記（1）のような暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用によって納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得る場合においても、これと同様に解すべきものである。」として、その判断の基準を明示している。

本判決で注目すべきは、憲法84条の租税法律主義の趣旨を「法的安定性の確保」に集約している点である。租税法律主義の趣旨は、国民の課税関係における予測可能性と法的安定性の確保という二つの機能を確保するところにあると通説的には理解されているが、本判決は法的安定性の確保をその趣旨として、終始判断の論理の中心に据えている。この点が本判決の特徴といえよう。

本判決は、法的安定性に影響を与える租税法規の変更の合憲性は、「財産権の性質」、「変更の内容の程度」を勘案し、「その変更が財産権に対する合理的制約」として許容されるかといった総合的判断によるべきであるとしている。

さらに、「このような暦年途中の租税法規の変更にあっても、その暦年当初からの適用がこれを通じて経済活動等に与える影響は、当該変更の具体的な対象、内容、程度等によって様々に異なり得るものであるところ、上記のような租税法規の変更及び適用も、最終的には国民の財産上の利害に帰着するものであって、その合理性は上記の諸事情を総合的に勘案して判断されるべきものであるという点において、財産権の内容の事後の法律による変更の場合と同様というべきだからである。」と判示して、暦年途中の租税法規の変更も、その合理性は、「変更の対象、内容、程度」を総合して判断すべきものであるとしている。

ところで、本判決でも、租税法規の合憲性判断の基準とされてきた大島訴訟における立法裁量論を、同訴訟大法廷判決部分を引用こそしていないが、「租税法規は、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断に基づき定立されるものであり、納税者の上記地位もこのような政策的、技術的な判断を踏まえた裁量的判断に基づき設けられた性格を有する上記の合理性の判断は、立法裁量論に立脚してなされるべきこと」と判示して、立法裁量論の考え方を踏まえて租税法規の変更の合理性についても判断すべきとしている。

本件では、一審から最高裁まで合憲判断を下しているが、その論理には差異がみられる。各裁判所で共通しているのは、租税法規の違憲立法審査権の行使に対しては、大島訴訟大法廷判決を踏襲し、立法裁量論に立脚した違憲判断の基準によるべきことを明示している点である。

さらに、控訴審である東京高裁は、本件改正が、所得税が期間税であるから、納税義務は暦年終了時に成立するものであるから、本件改正が遡及立法に

は該当しないとしている。

(4) 本判決と違憲判断を下した福岡地判平成20年1月29日⁽²³⁾の判断の構造との比較

福岡地判平成20年1月29日は、同改正の憲法適合性を否定して以下の通り判断している。

まず、原告は譲渡当時の租税法規定を前提に損益通算が可能であると信じて本件譲渡資産の売却を行ったが、この改正法の遡及適用により損益通算ができなくなり著しい不利益を被ったと主張している。とりわけ、「本件改正の内容は、平成15年12月15日の政府税制調査会の総会までは全く触れられず、同月17日の「与党税制改正大綱の骨子」に唐突に登場しており、本件改正が予見可能性のないものであったことは明らかで、しかも、その内容について十分な審議も行われていない。さらに、本件改正法が成立したのは平成16年3月26日であり、その後十分な周知期間を置くこともなく公布・施行されており、その適用は、長期間の資産計画の下に資産譲渡を行った原告の権利を奪うものである。」として、予測可能性が確保されずに本件改正が遡及して適用されたことは、租税法規不遡及の原則に違反しており、違憲であると主張している。

一方、被告は、税制改正の早急な必要性などを主張のうえ、とりわけ所得税が期間税であるところを強調して次のように主張する。すなわち、「所得税は期間税であり、譲渡所得の金額の計算は1暦年を単位としてその期間ごとにされるものであるから、暦年の途中で損益通算に関する規定の改正が行われた場合に、その適用を当該暦年の初日からとすることは当然であって、本件改正は適正なものである。」と主張している。

この両者の主張に対して、裁判所は、本件改正が遡及適用であり本件原告との関係で違憲であると判示した。その判旨は、以下のとおりである。

1) 租税法規不遡及の原則と租税法律主義

「憲法上明文の規定はないものの、憲法84条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。なぜならば、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障することをその重要な機能とするものであるところ、国民に不利益を及ぼす遡及立法が許されるとするとこの機能が害されるからである。」

2) 租税法規不遡及の原則の例外的許容範囲―租税法律主義の機能を害しないことが許容要件

「租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。」

3) 本件改正は不利益取扱いの遡及適用に該当する

「租税法規の遡及適用の禁止は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障する機能を有することにかんがみると、遡及適用とは、新たに制定された法規を施行前の時点に遡って過去の行為に適用することをいうと解すべきである。本件改正は、平成16年3月26日に成立し、同月31日に公布され、同年4月1日から施行されたものであるところ、その施行前である同年1月1日から同年3月31日までの建物等の譲渡について適用するものであるから、遡及適用に該当するというべきである。」

4) 不遡及原則は所得税が期間税か否かによって左右されない

「確かに、期間税の場合、納税者の納税義務の内容が確定するのは1暦年の終了時であるが、遡及適用に当たるかどうかは、新たに制定された法規が既に成立した納税義務の内容を変更するものかどうかではなく、新たに制定された

法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで決せられるべきである。なぜならば、期間税の場合であっても、納税者は、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して、各種の取引行為等を行うのであって、そのような納税者の信頼を保護し、国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る要請は、期間税であるかどうかで変わりがないからである。」

5) 例外的に遡及適用が許される場合に該当するか—結論—該当せず違憲

「本件改正で遡及適用を行う必要性・合理性（とりわけ、損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性など）は一定程度認められはするものの、損益通算を廃止するかどうかという問題は、その性質上、その暦年途中に生じ、あるいは決定せざるを得ない事由に係っているものではないこと、本件改正は生活の基本である住宅の取得に関わるものであり、これにより不利益を被る国民の経済的損失は多額に上る場合も少なくないこと、平成15年12月31日時点において、国民に対し本件改正が周知されているといえる状況ではなかったことなどを総合すると、本件改正の遡及適用が、国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということとはできない。損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性も、駆け込み期間を可及的に短くする限度で許容されるのであって、それを超えて国民に予見可能性を与えないような形で行うことまでも許容するものではないというべきである。

そうすると、本件改正は、上記特例措置の適用もなく、損益通算の適用を受けられなくなった原告に適用される限りにおいて、租税法規不遡及の原則（憲法84条）に違反し、違憲無効というべきである。」

この福岡地裁の判決の論理を整理すると、まず、当該改正が遡及適用が否かについて遡及適用であると結論付けたうえで、その遡及適用が租税法律主義に抵触するかを検討するという論理を採用している。

遡及適用に該当するとの前提に立脚したうえで、租税法律主義の派生原則である租税法規不遡及の原則は絶対的原則ではなく、例外的に遡及適用を許容す

る原則であるから、同改正が例外的に許容される遡及適用かどうかを総合的に検討し、同改正が許容される改正に該当しないとして、違憲の判断を導き出すという論理構造を本判決は採用している。

すなわち、まず、争点とされる租税法規不遡及の原則は租税法律主義の予測可能性の確保の要請から導出される憲法原理であり、不遡及の原則に抵触することは租税法律主義に違背し憲法違反となることを確認したうえで（判旨（１））、同原則が絶対的なものではなく例外的に遡及適用が許容される場合があり、その例外的に許容される場合とは、①遡及適用に必要性和合理性が存在し、そして、②租税法律主義の機能である国民生活に法的安定性と予測可能性が遡及適用により害されない場合に限り遡及適用が許容される（判旨（２））と判示している。

さらに認定された事実に基づけば、本件改正は租税法規の遡及適用に該当するものであると結論付けている（判旨（３））。そして、本件遡及適用が例外的に許容される上記①および②の場合に該当するか否かを検討している。

なお、租税法規不遡及の原則は、国民生活の法的安定性と予測可能性の確保を要請しているのであるから、所得税が期間税であるとしても、その遡及適用により国民の予測可能性が侵害されれば同原則に抵触するとして被告、国側の主張を排斥した。

本件改正が例外的に遡及適用が許容される二つの場合（要件）に該当するかを、認定した事実を総合的に検証し、許容される場合に該当しないので違憲であるとの結論を導出したものである（判旨（５））。

一方、合憲判断を下した一連の事例の下級審及び本最高裁判決も含め、その論理は、

①租税法規の不遡及原則には例外の存在が許容され、その例外として許容されるか否かは、総合的判断で合理性・必要性があれば遡及適用は許容されるとまず判断基準を明示する。

②本改正は所得税は期間税であるところから遡及適用に該当しない。

所得税の納税義務が成立するのはその暦年の終了の時であって、その時点では当該改正法が既に施行されているのであるから、納税義務の成立及びその内容という観点からみれば、当該改正法が遡及して適用されその変更をもたらすものであるということとはできない

③予測可能性が確保されたかについては予測可能性がなかったとまではいえない

自由民主党の決定した平成16年度税制改正大綱が日本経済新聞に掲載された平成15年12月18日には、その周知の程度は完全ではないにしても、平成16年分所得税から土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算制度が適用されなくなることを納税者において予測することができる状態になったといえることができる。

④結論は遡及適用の合理的必要性があり予測可能性もないとはいえないから合憲である。

その個々の譲渡についてみれば納税者が一定の不利益を受け得ることは否定できないが、納税者の平成16年分所得税の納税義務の内容自体を不利益に変更するのではなく、遡及適用をすることに合理的な必要性が認められ、かつ、納税者においても、既に平成15年12月の時点においてその適用を予測できる可能性がなかったとまではいえないのであるから、これらの事情を総合的に勘案すると、当該変更は合理的なものとして容認されるから、本件改正附則27条1項が租税法律主義に反するということはできない。

不遡及原則の例外は遡及適用の合理性が確認できれば認められるべきであるとしながら（上記①）、一方で、本件改正は所得税が期間税であることを根拠に遡及適用に該当しないと判示している（上記②）。そのうえで、本件改正に予測可能性がなかったとはいえないとし（上記③）、最後に遡及適用の合理的必要性を検証し、遡及適用の必要性に合理性があるから租税法律主義に抵触し

ないとの結論を導出している（上記④）。所得税の期間税であるとの性質を考慮すると遡及適用に該当しないと判示しているのであるが、そうであれば予測可能性の有無や合理性の検証をするまでもなく、そもそも憲法適合性を判断するまでもないといえよう。

（５） 租税法律主義と租税法規不遡及の原則

１）申告納税制度と租税法律主義

申告納税制度は、国民自らが租税法を解釈・適用して自己の納税義務の範囲を確定し、履行していくものであるから、租税法は、まさに納税者のためにあるといえることができる。戦後の民主主義憲法の制定に伴い、主権者である国民が納税する形態として民主主義に最もふさわしい納税制度として導入されたのが申告納税制度であるといえることができる。

租税法律主義は、この申告納税制度を円滑に遂行させるうえでのインフラを構築する基本原理である。憲法第84条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定めて、租税法律主義を憲法原理として明確に定めている。

租税法律主義の内容は、課税要件明確主義、合法性の原則、手続保障の原則、そして、本件の争点とされている租税法規不遡及の原則などによって構成されているとされる。⁽²⁴⁾ 課税要件が法定され、かつ明確であり、その課税要件法の通りに租税行政が遂行されることが保障されることにより、納税者自らが自己の納税義務の範囲を確定させることが可能となる。このような納税環境を確保することができるよう租税法律主義は要請しているのである。

租税は時の権力者により恣意的に課されるものであることは歴史的事実である。その恣意的課税の危険を阻止するために、租税の賦課・徴収の条件として、国民の同意が必要であるという仕組みを国家の最高法規に定め、そして、国家運営の基本原理としての憲法原理として尊重すべきであることを憲法第84

条に明確に定めたところに租税法律主義の本質がある⁽²⁵⁾。

租税法律主義は、租税法の定めのないところに国民の納税義務が生じないことを明確に保障する原則であるから、租税の賦課・徴収が恣意的に行われることを阻止し、国民の自由と財産を保護することにある。

主権者である国民の権利が租税により侵害されることを防止するところに租税法律主義の最も重要な機能がある。

租税法が課税要件及び賦課・徴収手続を定めることにより、納税義務の成立・消滅・履行に関して、納税者が予測することが可能となると同時に、租税法律関係における法的安定性の確保が保障される。

租税法律主義の現代的機能は、予測可能性と法的安定性の確保にある。

国民の経済活動の高度化・複雑化のもとで国民は自らの納税申告を行うのであるから租税法律関係における予測可能性確保の機能がとりわけ重視されることになる。この租税法律主義の機能は、申告納税制度の存立を実質的に担保していくものであることは先に確認したとおりであるが、租税法律不遡及の原則は納税者の予測可能性の確保のために不可欠な原則ということができる。

2) 租税法規不遡及の原則の通説的理解

租税法は他の法分野と同様に、その制定・施行以後に発生した事実に適用されるのが原則とされる。税法が過去の事実に遡って適用されてしまうと、国民生活における予測可能性と既存の法律関係の安定（法的安定性）を害し、その結果として国民に予期しない不利益を与える結果を招く。

そこで、この不利益を回避するために租税法規不遡及の原則が租税法律主義の内容を構成する基本原則の一つと位置付けられてきた。この租税法規不遡及の原則の学説・判例の理解をここで整理しておこう。

学説上の遡及立法に対する通説的理解は次の見解に代表される。すなわち、「過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許される、と解してよい。しかし、それを納税義務者の不利益に変更

する遡及立法は、原則として許されないと解すべきであろう。人々は、現在妥当している租税法規に依拠しつつすなわち、現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになる。憲法は、この点について明文の定めをおいていないが、憲法八四条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる、と解すべきである⁽²⁶⁾」との理解が通説として受け入れられよう⁽²⁷⁾。

一方、判例上も、租税法規不遡及の原則は、「過去の事実や取引を課税要件とする新たな租税を創設し、あるいは過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を納税者の不利益に変更するいわゆる遡及立法は、現在の法規に従って課税が行われるとの一般国民の信頼を裏切り、その経済生活における予測可能性や法的安定性を損なうことになるのであって、その合理性を基礎づける特段の根拠がない限り、租税法律主義を定める憲法八四条の趣旨に反し、許されない⁽²⁸⁾」と理解されていることが確認できる。

法の公布の日より前に遡って過去の事実⁽²⁹⁾にその法を適用する遡及立法は納税者の予測可能性と法的安定性の確保を阻害する。納税者の経済行為は、その行為の時点においていかなる課税関係が生じるかを前提に行われるので、行為時点において存在しない課税要件が後日立法されるか変更され、しかもその課税要件規定が過去の行為時点に遡って適用されることになると、納税者の租税法律関係における予測可能性は確保されない。そうすると、課税要件をいかに明確に定め、合法性が確保されたとしても租税法律主義の機能は担保されないことは自明である。したがって、租税法の領域における遡及立法の禁止は、租税法律主義の機能を実質的に維持する上で不可欠な原則といえよう。

(6) 所得税の期間税としての性質を根拠とする主張の誤りについて

遡及適用の本案改正の憲法適合性を争点とした一連の訴訟において、国側の

主張は所得税が期間税であることを根拠に、本件改正の附則の規定はそもそも遡及立法に当たらないことを次のように主張している。すなわち、「所得税は1暦年（1月1日から12月31日まで）の所得ごとに課税され、暦年の終了時に納税義務が成立する期間税であるところ、譲渡所得の金額の計算は、1暦年を単位としてその期間ごとになされるものであって、個々の譲渡行為が行われるごとにされるものではない。…中略 そうすると、1暦年の途中においては未だ当該年分の納税義務は成立していないのであるから、暦年途中の法改正において、その暦年開始時からの譲渡につき損益通算を認めないことにしたとしても、既に成立した所得税の納税義務の内容を変更することにはならない。」として、所得税の期間税としての性格を強調することにより、所得税の場合には暦年途中では納税義務は成立していないのであるから、本件改正を1月1日に遡及したとしても、租税法規の遡及適用には当たらないとの主張を展開した。

しかし所得税が期間税であることを根拠に遡及適用に当たらないとするその主張には次の二つの理由により問題とされるべきである。

そもそも、本件の争点は、改正法規の遡及適用が、納税者の予測可能性を侵害し、憲法84条が命じる租税法律主義に反するものか否かにある。したがって、本件の納税者の資産譲渡時点において損益通算の廃止が予見できたか否か、納税者の予測可能性は確保されていたのかどうかという最も本質的な前提が検討されなければならないのである。

所得税の性質が期間税であるから予測可能性が確保されたという主張は、予測可能性の意味を誤って理解したものと思われる。予測可能性は取引時点において課税関係の帰結が租税法規により予測されることを意味している。租税法律主義は、法の存在により予測可能性が確保されることを要請しているのである。期間税の性格を強調することにより予測可能性を侵害してもよいことにはならないのである。遡及立法の禁止の趣旨は、遡及立法により予測可能性が侵害されることを避けることにある。遡及立法に該当しないという主張の成否

は、唯一納税者の予測可能性が確保されるか否かにあるといえよう。

したがって、上記福岡地裁判決が「期間税の場合であっても、納税者は、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して、各種の取引行為等を行うのであって、そのような納税者の信頼を保護し、国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る要請は、期間税であるかどうかで変わりが無いからである。」と判示したことは、まさに租税法規不遡及原則の本質を踏まえた判断として評価されるべきであろう。

第2は、所得税の期間税の性質という租税理論上の形式面から単純に遡及立法ではないと解することはできないという点である。所得税は所得の発生源泉の相違による担税力の強弱に着目し、所得区分を設けている。所得の発生源泉による異なる所得形態が混在している。収入の集積による事業所得と1回性の性質の強い譲渡所得とを一緒にして議論するのは危険である。

具体的に論じると、たとえば、個人が5000万円で取得した土地を10000万円で譲渡した場合には5000万円の所得が発生し、課税要件法である所得税の33条の要件を充足したとする。その譲渡所得に対する納税義務の成立時点は暦年終了時点ではなく譲渡時点である。⁽²⁹⁾ 売買契約が成立し、取引が履行されたその時点が納税義務の成立時点である。この譲渡所得税はこの売買契約時点で具体的に予見できることを前提として制度設計がなされているはずである。ところが、本件のように1月に譲渡してその損失を損益通算できることを見込んでいた納税者にとって、4月1日公布の損益通算廃止を定めた改正が1月1日さかのぼって適用されると、予測可能性は担保されない。にもかかわらず、期間税であれば遡及立法にならないとの主張は受け入れ難い。

そうすると、納税義務の成立が暦年終了時点であるとの論理により、遡及立法該当性を回避することは理論上困難といえよう。

期間税であっても、本件のような譲渡所得は、一回性の譲渡行為の時点を基準に納税義務の成立するのであるから、その譲渡事実に変更税法を遡及して適

用するのであるから、まさに遡及適用といえる。

さらに、国側の主張を受け入れると、暦年終了間際の12月に法改正が行われ、1月に遡及して適用したとしても遡及適用にはならないことになる。⁽³⁰⁾この論理は社会通念上到底受け入れられない。

福岡地裁判決が明確に判示したように、遡及適用か否かは「新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで決せられるべきである。」⁽³¹⁾とする見解は妥当な見解として支持されるべきである。

(7) 小括

本最高裁判決は、憲法84条が定める租税法律主義の趣旨を課税関係における法的安定性にあるとして論理を展開している。しかし、ますます複雑化する経済取引において租税法律主義の役割は、法的安定性はもちろんであるが、予測可能性の確保の重要性は増大しているといえる。いかなる経済取引により租税法律関係がいかに構成されるのかを取引時点において予測できることの重要性はますます重要性を増している。

ところが、本判決は、本件改正により法的安定性に侵害されているかについて、その侵害の程度とその改正の合理性とを考量し、立法裁量論に立脚し緩やか違憲審査基準により判断するとの立場を明確にしている。

原告である納税者が理不尽であると訴えているのは、取引時点における予測可能性を侵害するような不利益な租税法規の遡及適用は租税法律主義に抵触し違憲であると主張しているのである。

上告理由書からも確認できるように、原告は取引時点で現行の所得税法の規定を前提に租税法律関係の確定を予測して取引を行ったのであり、その予測を裏切る遡及適用は、予測可能性の確保を法によってなされることを要請する租税法律主義に反すると主張しているのである。

にもかかわらず、租税法律主義の一方の機能である法的安定性が確保されて

いたか否かのみを検討の視点に据えて法的安定性は一定程度確保されていたとする本判決は、問題の本質に裁判所が正面から向き合っていないとの批判を免れない。

少なくとも「近年の租税法改正においては、前述のような不意打ち課税が多く、しかも、大事な改正項目が納税者には目立たないように行われるケースが目立っていた。不意打ち課税に加えて、本件のような遡及的課税まで憲法上許されていると解すべきではない」⁽³²⁾し、そのような不意打ち課税をもたらす立法の在り方に対して歯止めとなるような判断を示すべき役割を裁判所は担っているはずである。

とりわけ、立法府はこれらの基本原則をいかに尊重すべきかが常に問われる存在である。すくなくとも租税法規の不遡及の原則といった納税者の予測可能性の確保の要件を堅持することは申告納税制度の健全な育成に不可欠である。

租税法律主義の現代的機能として予測可能性の確保がますます重要性を増しているにもかかわらず、この予測可能性の視点からの検討を回避した最高裁の判決には疑問を呈さざるを得ない。

Ⅳ．租税立法の執行・運用段階の遡及適用と租税法律主義

——⁽³³⁾武富士事件の新展開——

住所概念については租税法は定義規定を用意していないので民法上の住所概念の借用であるとされている。この借用概念の解釈の在り方が問われた事件が本件である。

巨額の贈与税回避目的で住所を香港に移転させ、租税回避を成就させて原告納税者の行為を否認するために居住意思という主観的要素を住所概念を解釈の名のもとに概念構成した国側の主張の可否が争点とされた。

この国の主張は、戸松意見書によれば、「住所」概念の新しい解釈を過去の

取引に遡及して適用するものであり、租税法律主義により確保された憲法秩序を破壊するものであり、違憲であるとされる。同意見書の切り口は従来の租税法研究者とは一線を画す見解であると思われる。武富士事件の検討をする。

1. 事件の概要

この事件は、消費者金融大手の武富士の会長とその妻が保有していたオランダ所在の子会社株式を香港居住の長男に贈与したことに對して、原処分庁が贈与時点の長男の主たる生活の本拠地は日本にあったと認定し、1157億円余の贈与税および加算税173億円余の課税処分がなされたことを不服とした原告が出訴した事案である。本件では長男（原告）が贈与時点に国内に住所を有していたか否かが争点とされた。株式贈与時点で受贈者である原告が国内に住所を有していたと認定されれば、我が国の贈与税の納税義務を負うことになる。贈与時点当時の相続税法では国外財産を非居住者に贈与した場合には贈与税の納税義務者に該当しないとされていた（なお、平成12年度税制改正でこの方法による租税回避は封殺されることになった）。

本件は、贈与税改正が予想されるとの情報を得た原告らが、弁護士、公認会計士の助言に基づいて、国外財産を国外居住者に贈与するという贈与税回避スキームを実行に移した、いわゆる租税回避事件であったといえよう。

贈与者が所有する財産を国外へ移転し、更に受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することによって、我が国の贈与税の負担を回避するという方法が、平成9年当時において既に一般に紹介されており、原告等は、同年2月ころ、このような贈与税回避の方法について、弁護士から概括的な説明を受けていたことが訴訟過程において認定されている。

本件の実質的な争点は、贈与時点で原告の住所が日本と香港のいずれに所在していたか、という住所の認定にあった。住所の認定に際しては、そもそも「住所」とは何か、といった住所概念が明らかにされなければならない。住所につ

いて租税法は特に定義規定を用意していないところから、民法22条が定める『生活の本拠』概念を借用したものと理解されている。住所概念が借用概念とされながら、借用元の民法上の住所認定判断の要素に含まれていない租税回避の意図を、租税法解釈の名の下に租税法が独自に認定基準の一つとして加えることができるか否かが争点とされた。

2. 最高裁の判旨

(1) 原審の判断の否定

「原審は、上記事実関係等の下において、次のとおり判断して、Xの請求を棄却すべきものとした。

Xは、贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないように滞在日数を調整していたと認められるから、Xの香港での滞在日数を重視し、これを国内での滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として本件香港居宅と本件杉並居宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではない。Xは、本件期間を通じて4日に1日以上割合で国内に滞在し、国内滞在中は香港への出国前と変わらず本件杉並居宅で起居していたこと、香港への出国前から、本件会社の役員という重要な地位にあり、本件期間中もその役員としての業務に従事して昇進もしていたこと、Aの跡を継いで本件会社の経営者になることが予定されていた重要人物であり、本件会社の所在する我が国が職業活動上最も重要な拠点であったこと、香港に家財等を移動したことはなく、香港に携行したのは衣類程度にすぎず、本件香港居宅は、ホテルと同様のサービスが受けられるアパートメントであって、長期の滞在を前提とする施設であるとはいえないものであったこと、香港において有していた資産は総資産評価額の0.1%にも満たないものであったこと、香港への出国時に借入れの

あった銀行やノンバンクの多くに住所が香港に異動した旨の届出をしていないなど香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとはいえないことなどからすれば、Xが本件期間の約3分の2の日数、香港に滞在し、現地において関係者との面談等の業務に従事していたことを考慮しても、本件贈与を受けた時においてXの生活の本拠である住所は国内にあったものと認めるのが相当であり、Xは法1条の2第1号及び2条の2第1項に基づく贈与税の納税義務を負うものである。」とする原審の判断を、本判決は「しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。」と判示して、その理由は、次のとおりであるとしている。

(2) 住所の概念と認定基準

「(1) 法1条の2によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている(同条1号)ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である〔最高裁昭和29年(オ)第412号同年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁、最高裁昭和32年(オ)第552号同年9月13日第二小法廷判決・裁判集民事27号801頁、最高裁昭和35年(オ)第84号同年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照〕。』

(3) 上記住所の概念と認定基準の本件事実への当てはめと結論

「これを本件についてみるに、前記事実関係等によれば、上告人は、本件贈与を受けた当時、本件会社の香港駐在役員及び本件各現地法人の役員として香

港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約2年半後のことであり、香港に出国するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約3年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約3分の2の日数を2年単位（合計4年）で賃借した本件香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として関係者との面談等の業務に従事しており、これが贈与税回避の目的で仮装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約4分の1の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間に本件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはできない。原審は、上告人が贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないように滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、前記のとおり、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上

想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成12年法律第13号によって所要の立法的措置が講じられているところである（筆者下線）。

原審が指摘するその余の事情に関しても、本件期間中、国内では家族の居住する本件杉並居宅で起居していたことは、帰国時の滞在先として自然な選択であるし、上告人の本件会社内における地位ないし立場の重要性は、約2.5倍存する香港と国内との滞在日数の格差を覆して生活の本拠たる実体が国内にあることを認めるに足りる根拠となるとはいえず、香港に家財等を移動していない点は、費用や手続の煩雑さに照らせば別段不合理なことではなく、香港では部屋の清掃やシーツの交換などのサービスが受けられるアパートメントに滞在していた点も、昨今の単身で海外赴任する際の通例や上告人の地位、報酬、財産等に照らせば当然の自然な選択であって、およそ長期の滞在を予定していなかったなどとはいえないものである。また、香港に銀行預金等の資産を移動していないとしても、そのことは、海外赴任者に通常みられる行動と何らそごするものではなく、各種の届出等からうかがわれる上告人の居住意思についても、上記のとおり上告人は赴任時の出国の際に住民登録につき香港への転出の届出をするなどしており、一部の手続について住所変更の届出等が必須ではないとの認識の下に手間を惜しんでその届出等をしていないとしても別段不自然ではない。そうすると、これらの事情は、本件において上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する要素とはならないというべきである。

以上によれば、上告人は、本件贈与を受けた時において、法1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたということはできないというべきである。

したがって、上告人は、本件贈与につき、法1条の2第1号及び2条の2第1項に基づく贈与税の納税義務を負うものではなく、本件各処分は違法である。

5 以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。」

3. 本判決の検討—租税法律主義の視点から

(1) 本件の意義と位置付け

1) 本件の意義

本件は、消費者金融最大手の創業者からその長男（原告・X）に国外株式を贈与した際の、受贈者であるXの住所地の認定が国内とされるか国外とされるかが争点とされた事案である。Xの住所が国内と認定されれば贈与税の納税義務が生じることになる。

平成11年当時の相続税法の下では、贈与時点の受贈者の住所が国内に存在すれば、贈与税の納税義務をその受贈者は負うことになっていた。Xは、香港に生活の拠点を置き、ベンチャーキャピタル会社の経営に従事していたから、住所は日本国内になく、国外の香港に所在するとして、贈与税の納税義務は生じないと主張した。一方、被告（Y・国側）は、そもそもX等は、巨額の贈与税の回避を企図して、国外財産（本件贈与株式）を国外に居住するXに贈与するという租税回避のスキームを計画的に作出したものであるから、滞在日数等の客観的な証拠があるとしても住所は国内にあったものと認定するのが妥当であり、当該納税義務はXに存すると主張したものである。

本件は贈与税額が巨額に上ることや、消費者金融により巨額の富を蓄財した親がその子に対して、蓄財した財産を贈与するにあたり、贈与税を回避して首尾よく移転させることに成功するか否かといった点も含めて、社会的にも大い

に注目された事案である。

さらに、1 審の東京地裁では原告の主張が認容されたが、控訴審である東京高裁では租税回避の意図の存在を重視した判断が示され、逆転で原告が敗訴した。高裁判断を不服として原告が上告したものであり、最高裁の判断の行方はとりわけ注目されたところである。本判決のとおり、上告審では原告の主張が認容され、原告が勝訴判決を勝ち取ったものである。

すなわち、X が贈与税の回避を目的として香港に生活の居所を移転したことが認定されており、X が香港に在住する合理的根拠は贈与税の回避以外に見当たらないから、本人の居住意思や租税回避の意思も住所の所在の主たる認定要素として加味すべきであるとする見解に立つ Y と、最高裁の住所の判断基準として示された基準に適合すると思われる具体的な証拠を列举して住所が国外の香港にあることを主張する X が住所認定をめぐり鋭く対立している。

2) 本件の判例上の位置付け

贈与税の納税義務の存否をめぐり受贈者の住所の認定を争点とした事例としてはさしあたり、東京地判平成17年1月28日⁽²⁴⁾を取り上げることができる。この事例では、原告の義父らがシンガポール法人の株式を原告に贈与したが、贈与時には、原告は日本国内に住所を有しない非居住者であるとの主張の可否が争点とされた。

裁判所は「租税法において人の住所につき法律上の効果を規定している場合に、生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかについては、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、居住、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。」として住所認定の判断基準を本件と同様に客観的事実に求めるとしたうえで、「原告が平成9年12月9日に香港に

到着した後の就労、滞在状況等を総合勘案すると、原告は、本件決定（平成9年12月から4ヶ月間、語学力の向上を重点に香港で勤務すること）によって提供された勤務地である香港に赴任すれば、原告の住所が国外にあり、原告が相続税法1条の2第2号にいう非居住者に該当するという外形を作出することができるものとして企図して、平成9年12月9日に日本を出国して香港に入学したにすぎず、同月18日当時、生活の本拠が移転しているとまではいえず、生活の本拠は、依然として日本国内の本件マンションに存在していたものと認めるのが相当である。」と判示して、原告の住所は、贈与時点において国内にあったと認定し、原告の訴えを退けている。

当該事案では、原告の居住の意思や租税回避の意思といった主観的要素を排除し、「客観的表象に着目し」、客観的事実に基づいて総合的に判断するとして、香港滞在の日数や就労状況、そして、マンションの所在といった客観的な証拠を総合的に勘案して香港に住所があったということはできないと認定し、判示したものである。

また、所得税法2条1項3号の定める住所の認定を争点とした最判昭和63年7月15日⁽³⁵⁾は、住所の認定の判断基準について、「所得税法の解釈適用上当該個人の生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかは、租税法は多数人を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、客観的な事実、即ち住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判断するのが相当である。」と判示している。

いずれの事例も、租税回避行為の意思などの主観的要素を住所の認定基準から排除し、客観的な事実に基づいて事実認定を行ったものといえよう。本判決もこの判断を踏襲したものと位置づけることができよう。

(2) 下級審の判断

1) 東京地裁の判断

武富士事件の第1審である東京地裁（東京地判平成19年5月23日税資第257号－108（順号10717））は、住所の認定基準について、「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁昭和29年10月20日判決参照）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁判所第三小法廷昭和35年3月22日・民集14巻4号551頁参照）。そして、一定の場所がある者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。（筆者下線）」と判示し、行為者の主観的な意図を考慮すべきか否かについては、「これに対し、主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」として、住所の認定判断には行為者の主観的意思は補充的な考慮要素にとどまるとして主たる住所認定の基準として採用すべきではないと判示した。

2) 控訴審（東京高裁）の判断

ところが、同控訴審（東京高判平成20年1月23日判例タイムズ1283号119頁）では住所の意義については1審と同様に最高裁の判決を引用しているが、後半部分で下線部分の通り、東京地裁が補充的な考慮要素とした「居住の意思」を主要な判断要素の一つとすると判示した。すなわち、「法令において人の住所に

つき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁判所昭和29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁参照）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁判所昭和35年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照）。そして、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、①居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。②なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない（最高裁判所昭和27年4月15日第三小法廷判決・民集6巻4号413頁参照）。（筆者傍線および番号を追記）」と判示して、下線部①のとおり原告の居住意思を重視し、さらに下線部②のとおり、居住日数という客観的な数値の多寡により判断するものでもないとして、第1審の判断を取消し、被告国側の主張を認容した。

同控訴審判決は、上記のとおり住所の認定基準として居住の意思を職業等の客観的な判断基準と同格に位置づけ総合的に判断するとしている。職業や財産の所在といった客観的事実により認定される基準と、個人の居住の意思という主観的要素を同列に扱い総合的に判断すると判示しているのである。意思を主たる判断要素に加えると、客観的な滞在日数などの証拠は、その意思が色濃く反映され、法的評価が変容してくるのは必然ともいえる。

たとえば、「被控訴人は、……香港に居住すれば将来贈与を受けた際に贈与税の負担を回避できること及び上記の方法による贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、出国後は、本件滞在期間を通じて、本件贈与の日以後の国内滞在日数が多すぎないように注意を払

い、滞在日数を調整していた」として、租税回避の目的等、原告の香港滞在の意思を重視し、その目的が租税回避目的であることを詳細な事実認定により論証しており、租税回避の意思の下に居所、職業、財産、滞在日数といった客観的事実を再評価しており、租税回避の意図の存在が住所認定の中心的な認定基準とされている。

3) 整理—両判決の相違点

東京地裁判決は、居住意思その他被控訴人（原告）の主観的事情について、原告が「日本出国日時点においても、香港に居住すれば将来贈与をうけた際に贈与税の負担を回避できることを認識していた可能性もあり得るものと考えられる」と認定しつつも、「被告の主張は、原告の租税回避意思を過度に強調したものであって、客観的な事実と合致するものであるとはいい難い」として、被告の主張を批判し、客観的事実に基づいた事実認定がなされるべきことを確認した。一方、東京高裁の判断は、まさに「その前提としての判断基準と考慮要素の比重を生活の本拠地の判断において変更しており、その結果東京地裁判決と大きな相違をもたらしている。同判決は、租税回避目的（さらにはその認識）を過度に評価し、租税回避目的と多くの認定事実の評価を関連付けることによって原判決取消しとの結論を導いている」（占部裕典「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定」税理51巻5号93頁（2008年））と整理することができよう。

なお、ここでは議論の便宜上から以下では、上記東京地裁判決が採用した客観的事実により住所を認定し、居住の意思などの主観的意思は補充的考慮要素とする住所認定の基準を「客観的事実説（事実主義）」と呼称し、居住の意思を重視した東京高裁判決の採用した認定基準を「主観的意思説（意思主義）」と呼称することにしたい。

(3) 最高裁判決の判断の構造

1) 住所概念とその判断の基準—租税法律主義重視の姿勢鮮明

最高裁は、まず、住所概念を以下のように民法から借用概念であることをふまえて、「法1条の2によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条1号）ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である〔最高裁昭和29年（オ）第412号同年10月20日大法院判決・民集8巻10号1907頁、最高裁昭和32年（オ）第552号同年9月13日第二小法院判決・裁判集民事27号801頁、最高裁昭和35年（オ）第84号同年3月22日第三小法院判決・民集14巻4号551頁参照。〕」と判示して、住所が民法からの借用概念であるから借用元の住所概念に居住意思や租税回避の意図といった租税法独自の概念を加えることを否定して、「客観的事実説（事実主義）」の立場を採用することを明らかにしている。

2) 借用概念の租税法上の解釈の在り方—租税回避意図の存在を重視した原審の 高裁の判断の否定

最高裁は原告が香港の現地法人に勤務実体が存在した点、香港居宅に滞在期間の3分の2滞在した点、そして、現地法人に勤務実体があった点を指摘して、「これが贈与税回避の目的で仮装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約4分の1の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間に本件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠た

る実体を有していたものというべきであり、件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはできない。」と判示した。

そのうえで、「原審は、申告人が贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないように滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、前記のとおり、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」と判示して、租税回避目的という主観的な意図が存在していたとしても、仮装でない限り客観的な実体を否定することはできないとして、原審の判断を斥けている。

3) まとめ―節税・租税回避・脱税の合法性のチェックと本判決の意義

巨額の租税回避を図った原告の主張を最高裁がいかなる論理により認容したのかを理解しておくことは、今後の大増税時代を迎える我が国の納税者にとって極めて重要なことである。

それはなぜか。それは増税政策が強まれば、国民の節税願望も比例して強まる。そうすると、税負担減少行為を類型化し、いかなる行為が合法行為であり、いかなる行為が違法であるのかを明確に理解しておかねばならない。従来から、国民が節税行為と理解し行った税負担減少行為が、実は課税当局により租税回避であるとして否認される例は多数に上る。納税者の側は、課税庁には当然否認権があるものと思ひ込み、追徴課税を受け入れる場合が通常である。

しかし、本判決の最大の意義は、租税回避と認定されると根拠規定がなくとも否認できるとしてきた、従来からの課税庁の租税行政の姿勢に最高裁判所がNoを突き付けたという点にある。租税法律主義の下では租税回避であっても個別否認規定が存在してはじめて否認できるとする通説的理解を否定すべきで

はない。巨額の贈与税回避を図った行為は許せない、といった論調に同調し租税法律主義を軽視することは、今後の課税当局の恣意的課税を助長することになりかねない。租税回避の意図があると課税庁により認定されると、その行為は否認され、追徴課税されることになれば、国民の租税負担の予測可能性や法的安定性が保障されなくなる。租税回避行為とは何か、合法性を有するのか否かといった点を、納税者もよく理解しておく必要がある。

そこで、納税者の税負担減少行為は、節税、租税回避、そして、脱税の3種に租税法上区分して用いられていることをここで確認しておこう。

まず、節税行為は『もともと法が予定した税負担の減少行為』と定義されており、法が予定した行為であるから合法行為である。一方、脱税行為は『偽りその他不正な行為を用いて所得の一部もしくは全部を秘匿する行為』であると定義されており、脱税は行動自体が違法である。租税回避行為は『異常な法形式を用いて通常の法形式を用いた場合と同様の経済的成果を獲得しつつ、税負担を減少させる行為』と定義されている。この租税回避行為は違法かということではなく、否認規定が存在する場合にのみ否認される行為であり、合法行為である。

しかし、従来から課税庁は、実質課税の原則や課税の公平の確保を根拠に否認規定が存在しなくても、租税回避行為は否認できるとの立場をとってきた。

しかし、租税行政は租税法律主義の下で法律による行政の原理とともに厳格な法の支配の下に置かれているはずであるから、個別の否認規定がないにもかかわらず私法上、有効な法律行為を否認できるとする課税当局の主張は租税法律主義に反するものであるとの批判が、学界はもとより実務界から加えられてきた。許容できない租税回避行為にたいしては、課税当局の行政裁量によるのではなく立法により対処していくべきであるとする主張に、最近の司法裁判所が耳を傾けるようになりつつあった。このような裁判所の租税法律主義重視の姿勢が色濃く反映された判決が、今回の武富士事件最高裁判決であったという

ことができる。

昨年の長崎年金二重課税事件最高裁判決（平成22年7月6日判決）とともに最近の最高裁判決は課税当局の行政運営に租税法律主義という憲法原理を楔として打ち込む意味合いが強い。節税は国民の義務を負う、その国民の権利であることを忘れてはなるまい。許容されない租税回避行為に対しては立法により対処すべきである。

（４） 借用概念の解釈と租税法律主義—住所の意義と認定の基準

ところで、贈与税の納税義務者は贈与により財産を取得した者である。相続税法1条の4は贈与税の納税義務者について、「次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。」としたうえで、同1号で、「贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの」と定めている。

財産の取得時において日本国内に住所を有する個人は、無制限納税義務者として贈与によって取得した財産のすべてについて贈与税の納税義務を負う。

本件では、贈与財産を取得した時点の原告の住所が国内に存在していたか否かが争点とされている。

租税法は納税義務者の要件として住所の所在を用いる場合が多い。贈与税や相続税はもちろん所得税の納税義務も、その個人の住所が国内にあるか否かにより判別される。

たとえば、所得税法は、第5条において居住者は所得税の納税義務を負うと定め、第2条1項3号で、居住者とは、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続き一年以上居所を有する個人をいう。」と定義し、居住者は「国内に住所を有する個人」をいうと定めている。したがって、住所は納税義務の存否を判断する要件としてきわめて重要である。にもかかわらず、所得税法を始め個別租税法は住所について積極的に定義規定をおいていない。そこで、住所の概

念については民法の定める住所概念を借用することになる。

そもそも、租税法が規定に用いる概念については、固有概念と借用概念の二種の概念が想定されている。前者の固有概念は、他の法分野では用いられておらず租税法独自に用いられる概念である。固有概念については個別租税法の冒頭で一括してその概念について定義規定をおく場合が通常である。一方、後者の借用概念は他の法分野で用いられ、すでに明確な意味内容が付与されている概念である。

「住所」についても租税法上、特に定義規定を置いていないところから租税法固有の概念ではなく、民法で用いられている住所概念を借用して使用するという意味で借用概念と位置づけられる概念である。

この借用概念については、その概念を他の法分野で用いられている意義と同意義に解して用いるべきか、借用概念であるとしても租税法独自の意義を付加して解すべきかが問題となる。この点について、従来から統一説、独立説、そして目的適合説の三つの見解が存在するとされるが、⁽³⁶⁾通説的には借用概念は他の法分野において認知された意義と同意義に解すべきであるとする統一説が通説とされる。⁽³⁷⁾なぜならば、他の法分野で用いられる意義と同意義に解することは、租税法律主義の機能である法的安定性に寄与するからである。

借用概念に租税法独自の意義を租税の徴収確保や租税負担の公平の見地から付加することは、借用概念とされながら固有概念の性質をも混合させることになり、法的安定性ばかりか予測可能性の確保をも阻害する結果を招く。

ところで、所得税法上の「住所」の解釈をめぐり、最判昭和63年7月15日は、⁽³⁸⁾「所得税法2条1項3号は、「居住者」とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいうと規定している。ところで、同法が、民法におけるのと同じ用語を使用している場合に、所得税法が特に明文をもってその趣旨から民法と異なる意義をもって使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同じ意義を有する概

念として使用するものと解するのが相当である。したがって、右の所得税法の規定における「住所」の意義についても、右と同様であって、所得税法の明文またはその解釈上、民法21条の定める住所の意義、即ち各人の生活の本拠と異なる意義に解すべき根拠をみいだし難いから、所得税法の解釈においても、住所とは各人の生活の本拠をいうものといわなければなら」ないとして、租税法上の借用概念の解釈について一つの指針を提示している。

この最高裁の見解は、民法上の用語と同一の用語を租税法がいわゆる借用概念として用いている場合には、その用語の解釈に民法とは異なる独自の意義を付加するためには、租税法自体にとりわけ明文を持って異なる意義に使用することが明らかにされていることが必要であることを判示したものであり、その異なる意義を有することを法によって明示されていない場合には民法で用いられているのと同意義にその用語を解すべきであることを確認している。

したがって、本件の争点とされる贈与税の「住所」についても、根拠法である相続税法に民法とは異なる独自の意義を付加することが明示されていない以上、民法22条の意義と同一に解して、住所の認定についても同一の基準を用いて認定すべきである。

すなわち、民法22条は住所につき「各人の生活の本拠をその者の住所とする」と定めており、選挙権の要件としての住所の所在が争点とされた事件における一連の最高裁が判示した住所の判断基準は、租税法、とりわけ本件の贈与税の納税義務の要件とされる住所の所在を判断する上で準用されるべきであろう。

最高裁は、「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り、その住所とは各人の生活の本拠を指す⁽³⁹⁾」ものと解するのが相当であり、さらに「住所は、その人の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心をもってその者の住所と解すべきである⁽⁴⁰⁾」が、しかし、住所は生活の本拠をさすものであり、「一定の場所が、ある

者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を備えているか否かにより決すべきものであるから、次点者を繰上当選させるために住所を移転させる強固な意思をもって転出届をただけでは、住所の移転があったものとはいえない。⁽⁴¹⁾」としている。生活の本拠たる実体の存在が重要で、本人の意思によって住所が変動するものではないことも明示している。

整理すると、租税法上の「住所」の概念は、個別租税法が定義規定を特にしていないのであるから、私法上の法律関係に即して租税法律関係を確定する租税法上は、とりわけ民法22条が定める住所概念を借用した借用概念であるといえる。

この借用概念の解釈については租税法の基本原則である公平負担や租税歳入確保の見地から特別は意味を付加する目的論的解釈もありうるが、租税法独自の意味を付加することなく、民法と同意義に解すべきであるとする、いわゆる統一説が租税法律主義の機能である法的安定性の観点から、学説・判例上も支持されている。

一方、租税行政庁の租税法規の解釈指針である通達もこの統一説を踏襲することを裏付けるように、民法上の住所の意義と同意義に相続税法上用いられている住所は解すべきことを確認している。すなわち、この住所の意義とその認定の基準について、法令解釈通達である相続税基本通達の1の3・1の4共5は「法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。」と明確に定めている。ここで注目しておくべきは、居住の意思などの主観的要素を排して客観的事実により住所の所在は判断すべきであることを確認している点である。

したがって、「住所」の解釈に際しては民法上の「住所」と同意義に解すべきであり、住所の認定の基準も住所概念が民法と同意義である以上、住所認定の基準に租税法独自の認定基準として主観的基準を持ち込むべきではないとい

うことを、ここでまず確認しておく。

(5) 事実認定における租税回避目的重視説と租税法律主義

本件の最も重要な問題は、納税者に租税回避意図が確認された場合に、事実認定にその租税回避目的を反映させ、他の法分野とは異なる租税法特有の事実認定が許容されるか否かという点にある。

まず、租税法の解釈・適用過程は、①事実認定に始まり、②その事実認定から私法上の法律構成（契約解釈）、③対応する租税法の発見、④その具体的租税法規定の解釈、そして、⑤要件事実への当てはめ（適用）、のプロセスを経て完結する。他の法と異なる点は、②の私法上の法律構成を前提に租税法を解釈・適用していくという点にある。このことを「私法上の法律構成準拠主義」⁽⁴²⁾と呼ぶことにする。

「私法上の法律構成準拠主義」は、租税法が「種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているために、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」⁽⁴³⁾として、広く通説として受け入れられている。

私法上の法律構成準拠主義を前提とする場合には、借用概念解釈の在り方と事実認定の在り方という二つの問題について解決しておかねばならない。

すなわち、前者の問題は、私法領域からの借用概念を私法と同意義に解すべきか（「統一説」）、それとも、租税負担の公平や租税歳入確保の視点から租税法独自の意義を付加して解すべきか（「独立説」）、という問題である。この問題については、通説として統一説が受け入れられていることを先に確認した。租税法律主義の法的安定性の要請から私法、例えば民法上の住所を租税法が借用概念として用いる場合には、民法と同意義に租税法も解すべきであることを確認した。

後者は、租税法上の事実認定の在り方の問題である。これが本件の争点の本質的な問題である。住所の概念については、民法と同意義に解すべきであるが、同意義に解したとしても実際の住所の事実認定判断のレベルで、租税法独自の、もしくは特有の事実認定の在り方を許容できるかという問題である。

租税法独自の事実認定の存在を谷口勢津夫教授の用語を借りるならば、租税法の事実認定において「租税回避目的混入論」⁽⁴⁴⁾を採用することができるか否かという点に問題は集約されよう。すなわち、納税者の租税回避の目的、意図が認定できれば客観的事実はその租税回避目的に劣後して事実認定が行われるという、租税法独自の事実認定手法が認められるか否かという問題である。まさに本件の争点は、この租税法における事実認定の在り方が問われているのである。

Yの主張は、Xの住所の認定の基準に居住の意思と贈与税の回避の意思の存在を加味して事実認定が行われるべきであると主張する。その主張はまさしく、租税法上の事実認定は特有のものであり、民法上で形成された住所の認定基準である客観的事実による認定とは異なる事実認定手法を用いるべきであるとの主張といえよう。

このYの主張は、実は次のような危険をはらむものであり、租税法律主義の批判にさらされるものといえよう。

すなわち、「しかしながら、租税法上の事実認定において租税回避目的混入論を採用することは許されないと考えられる。すなわち、租税回避目的混入論によれば、裁判官が当該事案については租税回避の否認が妥当であるとの結論を先に出しておいて、租税回避目的を「重要な間接事実」として、当該契約が真実の法律関係でないことを強く推認し、別に想定される真実の法律関係に基づく課税を容認することになるおそれがあると思われるが、しかし、それでは「本来厳密に言えば法律論で対処すべきところを、事実認定の問題として処理した」ことになろう。租税法律主義の下では租税回避は明文の否認規定がある

場合にのみ否認できると考えるべきであるから、租税回避の否認は専ら否認規定の解釈適用という法律論で対処すべき問題であるにもかかわらず、裁判官がたとえ「事件の筋に反する結論」を避けるためとはいえ、租税回避は不合理・不自然な行為であり否認規定がなくとも租税負担公平の見地から否認すべきであるというような「誤っているかもしれない法律の見解に基づいて妥当と考える結論を先に出しておいて、本来事実の認定の問題としてはできない場合であるのに、この結論に沿うような事実認定をすること……は許されない」と考えられるのである。⁽⁴⁵⁾」との批判はまさに的を射たものといえよう。⁽⁴⁶⁾

本件被告が主張する、いわゆる租税回避目的混入論を採用すると、租税回避目的は「重要な間接事実」と位置付けられ、裁判官の事実認定過程は租税回避が許容されるべきか否かとい悩ましい問題に影響を受けざるを得ない。

租税回避行為は正義に反すると認識した裁判官は、事実認定に価値判断を混入させ、事実の認定と法的評価を混同させかねない。本件に当てはめると、仮にXが香港に65パーセントではなく90パーセントの日数、滞在していたとしても、裁判官がXの贈与税の租税回避意図を重視し、租税回避行為を阻止するための判断を下すために認定事実を評価することになる。滞在日数という客観的事実は主要事実であるにもかかわらず90パーセントという重い事実が軽視されかねない。すなわち、租税回避行為の意図という主観的要素を事実認定に持ち込むことにより、裁判官の事実認定に恣意性が入り込む恐れがある。

事実認定の過程で、租税回避目的が確認されると、これまでの主要事実が隅に押しやられ租税回避の意図という本来「間接事実」として位置づけられる要素が主たる地位を占め、認定された客観的事実と主要事実とが適正に評価されないという結果を招くことが危惧される。⁽⁴⁷⁾

租税回避行為は租税公平主義の要請を阻むものであり、正義に反する。ゆえに看過できない租税回避行為に対しては立法措置によって対処するというのが租税法の解釈・適用の基本である。この点につき、岡村忠生教授は、「租税回

避は立法の不完全さを示すものであるから、租税回避が認識された場合には、課税要件規定の修正整備，すなわちルールによって対処をすべきことになる。」として、租税回避行為に対しては個別に否認規定を整備して対処すべきことを明らかにされている。租税法律主義の趣旨を正しく理解し尊重した考え方であるといえよう。⁽⁴⁸⁾

看過できない租税回避行為の横行に対しては、例えば所得税法59条のみなし譲渡規定や相続税法7条のみなし贈与規定のように個別否認規定が具体的に個別租税法に用意されているのである。⁽⁴⁹⁾

したがって個別否認規定によらず、租税行政庁もしくは裁判官が特別な事実認定を用いることにより租税回避行為を遮断しようと試みることは租税法律主義に抵触するといえる。

そもそも事実認定の作業とは、「最終的には訴訟物である実体法上の権利の発生に結び付く要件事実（それは、過去のある時点において発生した事実である）が存在したといえるかを確定する作業であるから、その作業の性質は、基本的にはそうした過去の事実の認識をするためのものという性質を有することは間違いがない。」⁽⁵⁰⁾といえよう。

事実認定とは要件事実の存否を確定する作業であるから、「住所」の認定は、過去（贈与時点）における①「住居」の所在、②「職業」の状況、③「生計を一にする配偶者その他の親族」の有無、④「資産」の所在、といった客観的な事実を総合的に判断して住所の認定が行われるのであり、そこに租税回避目的の存否は住所の認定すべき要件事実からは除外されているのである。

さらに重要な点は、私法上の借用概念は租税法上も同意義に解すべきことが通説とされているにもかかわらず、私法上の事実認定と異なる租税法独自の事実認定が許容されるとしたら、借用概念を租税法上も同意義に解することによる法的安定性と予測可能性の確保は結果として図れないことになる。

租税回避目的重視説は結局のところは個別否認規定という法律による租税回避行為の遮断に成功しない場合に、法律そのものではなく事実認定という手法により、個別否認規定による租税回避行為の否認と同一の効果をを得る方途を開くものであり、課税庁による法創造を許容する結果を招く。

(6) 小括—本判決の評価

最高裁は原告が香港の現地法人に勤務実体が存在した点、香港居宅に駐在期間の3分の2滞在した点等を指摘し、そのうえで、「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」と判示して、租税回避目的という主観的な意図が存在していたとしても、仮装でない限り客観的な実体を否定することはできないとして、原審の判断を斥けている。

次いで、租税回避行為の否認は、法を趣旨解釈の名の下に拡張解釈するという対応をとるのではなく立法措置によるべきであることを次のように判示している。すなわち、「法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成12年法律第13号によって所要の立法的措置が講じられているところである。」としている。

最高裁は、租税回避行為を阻止する手段として、租税法を趣旨解釈の名の下に拡張解釈することは適当でないと断じており、許容すべきでない租税回避行

為は立法措置により阻止すべきであることを明確にしている。ここに本件最高裁判決の重要な意義を見出すことができる。

V. むすび——租税法律主義が憲法秩序を維持する要諦——

本稿の目的は、武富士事件において東京地裁に提出された憲法学者の戸松秀典教授の鑑定意見書に触発されて、租税法律主義が憲法秩序の維持の要諦であり、厳格に適用されるべきであるという立場から、最近の注目最高裁判決を検証し、評価することにあつた。

本稿で取り上げた二つの最高裁判決は、いずれも租税法が侵害規範であるから、租税法の解釈適用の場面では租税法律主義の厳格な支配の下におかれるべきであるとの基本的な立場は維持しつつも、争点に対する判断の段階で租税法律主義の射程に異なる考え方を示していることが確認できた。

まず、前者の税制改正という立法段階における遡及適用を争点とした事例では、最高裁は、租税法律主義の一方の機能である法的安定性が確保されていたか否かのみを検討の視点に据えて、法的安定性は一定程度確保されていたとする判断を示している。しかし、租税法律主義の二つの機能のうち原告納税者の主張は、予測可能性が侵害されたことを問題であるとしているにもかかわらず、法的安定性の視点から判断に終始しており、裁判所の姿勢が問われるという批判を免れない判決内容であつた。

租税法律主義の現代的機能として予測可能性の確保がますます重要性を増しているにもかかわらず、この予測可能性の視点からの検討を回避した最高裁の本判決には疑問を呈さざるを得ない、というのが筆者の評価であつた。

一方、後者の武富士事件判決は、巨額な租税回避は看過できないという国民の大方の感情とは一線を画し、租税における正義は租税法律主義の厳守により担保されることを改めて国民に提示したものといえる。

最高裁は、原告が莫大な贈与税を回避することを当初から計画したものであったとして、も租税法律主義の下では、租税法の文言は厳格に解すべきであり、借用概念である住所概念に租税法独自の租税回避の意図といった主観的基準を加えることは許されない、として原告（武富士側）勝訴の判決を言い渡した。

裁判長を務めた須藤正彦裁判官は、「一般的な法感情の観点から結論だけを見る限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。…中略 租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。」と、補足意見を述べられている。補足意見は、判決の判示部分の背景や裁判所の考え方を直截に物語る場合が多い。その意味で最高裁の基本的な考え方を確認する上で有益である。本判決は、これほど巨額な租税回避事案であっても、租税法律主義を尊重し、許容されない租税回避は立法により対処せよと判示している。

筆者が、この武富士事件最高裁判決の判断に評価し賛意を表することは本論のとおりである。

租税法律主義は租税法における憲法秩序の維持の要として存在する。租税法律主義の機能である租税法律関係における予測可能性と法的安定性は租税法の立法段階、解釈・適用段階のすべての段階において確保されるべきである。

とりわけ、予測可能性の確保は租税法律主義の現代的な機能としてきわめて重要視されている。そうであれば、不利益な租税法規の遡及立法（立法段階における遡及）や遡及適用（執行段階における遡及）は厳格に禁止されるべきで

あろう。

前者の事例（譲渡損失事件）は遡及立法の問題であり、後者の事例（武富士事件）は執行における遡及適用の問題であるが、両者とも租税法律主義の内容である遡及立法禁止原則の厳格な支配の下におかれるべきである。

この点を指摘して本稿の結びとしたい。

（なお、本稿は平成23年度専修大学研究助成（個人）による研究成果の一部であることを記して謝意を表したい。）

注

- （１） 金子宏『租税法第17版』69頁（弘文堂、2012年）。
- （２） 増田英敏『リーガルマインド租税法第3版』17頁以下（成文堂、2011年）。
- （３） 故松沢智教授は「租税法をめぐる理論的問題は、要するに租税法律主義と租税公平負担の原則とを如何に調整するかの問題に尽きる。特に、租税実体法は、課税要件を直接に規定した法規であるから、租税法律主義を背景にする納税者の財産権の保護の主張と、租税公平負担の原則を基礎とする課税行政の財政収入の確保の主張とが鋭く対立する。それは、租税法の解釈・適用について、法的視角から捉えようとする立場と、経済的視角から論じようとする立場との相剋となって表われてくる。一体、租税法、特に租税実体法はどのような基準を以て解釈・適用すべきなのか。そもそも租税実体法は、一体誰のためにあるのか。租税法律主義と租税公平負担の原則とが対立した問題については、どのようにして理論的解決をしたらよいのか。」（松沢智『租税実体法補正第2版』3頁（中央経済社、2003年））として問題提起を試みられた。
- （４） 増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突」『税法学』566号347頁以下（2012年）。
- （５） 住所については実定租税法規は定義規定を用意していないところから、民法からの借用概念であるとされ、この借用概念の解釈をめぐっては、学界においても見解が分かれる。租税法律主義の要請を重視したうえで、借用元の解釈をそのまま用いるべきとする説が通説の地位を占める。
- （６） この鑑定意見書は、いわゆる武富士事件において、東京地方裁判所に提出されたものであり、同意見書は平成24年4月20日に租税訴訟学会主催・東京弁護士会共催で開催された「憲法判例を中心とする租税訴訟に関する講演会」における戸松教授の講演の際に配布

された資料により公開されたものである。

本稿では、以下「戸松意見書」として表記し、表記頁は同学会の配布資料の該当頁として引用する。

- (7) 木村弘之亮『租税法総則』39頁以下（成文堂、平成10年）参照。
- (8) 木村弘之亮『租税法学』15頁（税務経理協会、平成11年）以下参照。
- (9) サラリーマン税金訴訟として注目を集めた大島訴訟では、給与所得者は、事業所得者などの他の所得者と比較して所得税法上、差別的な取扱いを受けており、差別的取扱いに合理的な理由が存在しないのであるから憲法14条1項の「法の下の平等」に反するものであると主張して、具体的には次の3点を争点として主張を展開した。すなわち、所得税法の給与所得者課税が租税公平主義に違反していると主張して以下の3点を争点として提起したものである。

1 事業所得等の金額の計算について、事業所得者等がその年中の収入金額を得るために実際に要した金額による必要経費の実額控除を認めているにもかかわらず、給与所得の金額の計算については、給与所得者がその年中の収入金額を得るために実際に要した金額による必要経費の実額控除を認めず、金額を著しく下回る額の給与所得控除を認めるにとどまるものである。このように給与所得者は必要経費を実額控除できず、事業所得者は実額控除できることを定める所得税法の規定は不合理な差別であるとして、憲法14条1項の「平等」規定に違反し違憲か。

2 給与所得者と申告納税を採る事業所得者等との間に見られる所得の補足率の格差は納税制度の不合理な差別に基因するか。クロヨン（9・6・4）問題は、給与所得者の大半に源泉徴収制度が適用され、事業所得者には確定申告させるといった差別的取り扱いを定めた所得税法にその原因があるか。

3 給与所得者には認められていない合理的な根拠が見当たらない租税特別措置は給与所得者を著しく不利に扱うものである。

以上の3点を争点として争われた同訴訟で、原告納税者は所得税法の給与所得者課税規定が租税公平主義に違反するとの主張を展開した。最高裁は立法裁量論を採用し、原告の主張を斥けたが、その後の特定支出控除制度など法改正に影響を及ぼした（最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁以下参照）。

大島訴訟の詳細は、増田英敏『リーガルマインド租税法第3版』181頁以下（成文堂、2011年）を参照。

- (10) 前掲「戸松意見書」48頁。
- (11) 租税法律主義の租税法における位置づけについての詳細は、山田二郎「租税法におけ

る法の支配』『租税訴訟』1号3頁以下(2007年)参照。

- (12) 同「戸松意見書」49頁。
- (13) 金子宏『租税法第17版』70頁(弘文堂、2012年)。
- (14) 最大判昭30年3月23日民集9巻3号336頁。
- (15) 増田、前掲注(3)、24頁以下。
- (16) 最小判平成23年9月22日判タ1359号75頁、判時2132号34頁。
- (17) 筆者は、違憲判断を下した福岡地判平成20年1月29日と東京地判平成20年2月14日との判決の論理を比較検討したうえで、租税法律主義の内容とされる同原則の射程を詳細に以下の論文により検討した。増田英敏「不利益な税法改正の遡及適用租税法律不遡及の原則」『税務弘報』56巻7号79頁以下(平成20年8月号)を本稿とともに参照されたい。また、本誌17巻5号(2008年10月号)には「譲渡損失の損益通算を付加とする税制改正の遡及適用の憲法適合性」と題して、福岡地裁平成20年1月29日判決の判例評釈を筆者は寄稿している。本書と合わせて参照されたい。

他に、この問題を取り上げた主な文献として、山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」税法学559号55頁以下(2008年)、同『「不利益遡及立法と租税法律主義」再論』税法学563号401頁以下(2010年)、同「不利益遡及立法と裁判所の違憲立法審査権」自由と正義10頁以下(2010年)、品川芳宣「土地建物等の譲渡損失に係る損益通算禁止規定の合憲性(遡及立法の禁止)」TA マスター239号23頁(2009年)、田中治「土地の譲渡と租税特別措置法の適用をめぐる問題」税務事例研究107号23頁(2009年)、三木義一「租税法規の遡及適用をめぐる問題」税理2008年5月号71頁、等を参照されたい。

- (18) 所得税の納税義務が成立するのはその暦年の終了の時であって、その時点では当該改正法が既に施行されているのであるから、納税義務の成立及びその内容という観点からみれば、当該改正法が遡及して適用されその変更をもたらすものであるということはできない。
- (19) 平成16年法律第14号「所得税法等の一部を改正する法律」は、次のような改正を含むものであった。

ア 土地、建物等の長期譲渡所得の課税の特例について、次のように所得税の税率を引き下げた(税率軽減)。

…中略

エ 居住用財産の買換等の場合の譲渡損失の繰越控除制度について、譲渡資産に住宅借入金残高がない場合を適用対象に加えるなどの改正をしたほか、買換えをした年の12月31日に買換資産に係る住宅借入金があるなど一定の要件がある場合には、譲渡資産に係る譲

渡損失の金額について、他の所得との通算を認めることにした（損益通算等を認める特例措置。新措置法41条の5）。

オ 特定居住用財産の譲渡損失の金額がある場合に、譲渡資産の譲渡の前日に譲渡資産に係る住宅借入金があるなど一定の要件があれば、当該損失の金額について、他の所得との通算を認めることとした（損益通算等を認める特例措置。新措置法41条の5の2）。

カ 新措置法は、平成16年4月1日から施行するが、新措置法31条の規定等は、個人が平成16年1月1日以後に行う同条1項に規定する土地、建物等の譲渡について適用することとした（適用時期。新措置法附則1条柱書、27条1項、32条）。

(20) 本件（上告審）の原告側代理人を務められた山田二郎弁護士は『税法学』563号401頁以下（2010年）に『「不利益遡及立法と租税法律主義」再論』と題して、この問題を検討されており、同論考の冒頭部分で判例の動向について次のように整理されている。すなわち、「①福岡地判平成20・1・29・Z888-1312，判時2003号43頁，（違憲判決，控訴。Z番号は，（有）日税連情報サービス発行の「タインズ」のデータベース番号）②東京地判平成20・2・14・Z888-1313（合憲判決，控訴）、③千葉地判平成20・5・16・Z888-1331，（合憲判決，控訴）④福岡高判平成20・10・21・Z888-1369，判時2035・20（逆転合憲判決，①の控訴審判決（確定））⑤東京高判平成20・12・4（民8）・Z888-1387（合憲判決，③の控訴審判決（上告，最高裁第一小法廷に係属中））⑥東京高判平成21・3・11（民1）・Z888-1413（合憲判決，②の控訴審判決（上告，最高裁第二小法廷に係属中））」と整理され、判決の結果は、全事件が合憲判決となっていて、全事案の結果が乃うい税者敗訴となったことを確認されている。

(21) 千葉地判平成20年5月16日 TAINS Z 258-10958。

(22) 東京高判平成20年12月4日 TAINS Z 258-11099。

(23) 福岡地判平成20年1月29日判例時報2003号43頁 TAINS Z 258-10874。

(24) 金子宏『租税法第16版』67頁以下参照（弘文堂、2011年）。

(25) 増田英敏『リーガルマインド租税法3版』33頁（成文堂、2010年）。

(26) 金子宏、前掲注（10）、118頁。

(27) なお、租税法規不遡及に関する学説の状況についての詳細は、高野幸大「不動産譲渡損益通算廃止の立法過程にみる税制の不利益遡及の原則」税務弘報52巻7号156頁以下参照（2004年）。

(28) 東京高判平成11年11月11日税資245号261頁。なお、租税法規不遡及に関する学説の状況についての詳細は、高野幸大「不動産譲渡損益通算廃止の立法過程にみる税制の不利益遡及の原則」税務弘報52巻7号156頁以下参照（2004年）。

- (29) 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池ほか編『租税行政と権利保護』64頁（ミネルヴァ書房、1995年）。課税要件法の観点からすれば課税要件が充足されたときに納税義務が成立すると考える。
- (30) 所得税の期間税の法理と遡及立法の原則の詳細な研究は次の文献を参照されたい。三木、前掲注（6）、273頁以下参照。
- (31) 北野弘久名誉教授は期間税に限っては遡及効が認められるとしながらも、本件改正については、「この損益通算禁止規定は2004年1月1日からの不動産取引から適用することと法律で規定された。個人の不動産取引は一年間においてそんなにしばしば行われるものではない。人々は、同法律が公布、施行されるまでは損益通算禁止規定の存在を知る由がない。2004年1月1日からの不動産取引から適用することとしたことは人々の法的安定性を害し違憲と言わねばならない。少なくとも二〇〇四年四月一日以降の不動産取引から損益通算禁止の不利益規定を適用することとすべきであった」同『税法学原論第6版』104頁（青林書院、2007年）との見解を示しておられる。
- (32) 三木義一、前掲注（1）、285頁参照。
- (33) 増田英敏「武富士事件最高裁判決と税理士の職務」『税理士界』1279号12頁（2011年4月15日）を参照。
- (34) 東京地判平成17年1月28日判タ1204号171頁参照。
- (35) 最判昭和63年7月15日税資165号324頁。
- (36) この学説の分類は、金子宏教授が整理されておられる。独立説は「租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解」、統一説は「法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法における同義に解すべきである、とする考え方」、目的適合説は「租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきである、とする考え方」であると整理されている。金子宏「租税法と私法—借用概念および租税回避について—」租税法研究6号1頁以下（1978年）要参照。
- (37) 金子宏『租税法第12版』102頁（弘文堂、2007年）。我が国では借用概念の解釈は統一説によることが学説・判例の通説として定着しているが、ドイツの状況も統一説で固まっていたようであるが近年は通説そして判例の立場が目的適合説に移行してきているとされる。詳細は、谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学539号105頁以下（1998年）を参照されたい。
- (38) 最判昭和63年7月15日税資165号324頁。

- (39) 最大判昭29年10月20日民集 8 卷10号1907頁。
- (40) 最判昭和35年 3 月22日民集14卷 4 号551頁。
- (41) 最判平 9 年 8 月25日判時1616号52頁。
- (42) この点を谷口勢津夫教授は、経済的成果を課税の対象とする場合、租税法は経済的成果を、その基礎にある私法上の法律関係によって把握するという根本決定を「私法関係準拠主義」と呼称される。谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造」租税法研究32号61頁（2004年）参照。
- (43) 金子、前掲注（5）、104頁。
- (44) 事実認定に租税回避目的を混入させ、事実認定による租税回避行為の否認の手法を認めることを谷口勢津夫教授はあえて、「租税回避目的混入論」と称している。谷口、前掲注（10）、65頁。
- (45) 谷口、前掲注（10）、65頁。
- (46) 事実認定に租税回避目的を考慮することの是非を論じた文献として次の論考は有益である。酒井克彦「二層の構造認識論と事実認定—課税の基礎となる「真実の法律関係」の模索—」山田二郎先生喜寿記念（石島ほか編）『納税者保護と法の支配』266頁（信山社、2007年）参照。
- (47) 事実と法的評価の問題の困難性も含め両者の関係については、伊藤滋夫『事実認定の基礎』（有斐閣、2003年）11頁以下参照。
- (48) 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号187頁。
- (49) 岡村忠生教授は、租税回避行為は租税法の立法の不備により生じるとして、次のような見解を述べておられる。すなわち、「また、租税回避を認識するのは、立法のために必要であるからということになる。問題とされた行為が、もし課税要件規定の不備を示すものでなければ、それは租税回避ではない。問題とされた行為の後も立法による対処がなければ、それは立法府がその行為による税負担軽減を承認したことに他ならない。租税回避を認識することは立法の不完全を認めることであるから、租税回避を法の根拠なしに否認できる（納税者の行った実際の行為とは異なる擬制された行為を基礎として税負担を課すことができる）とすることは、不合理である。原因である不完全な法律を作った者、つまり国が、その責任を負うべきだと考えられるからである。もちろん、租税法律主義や法の支配といった理念も論拠となろう」（岡村、前掲注（16）、187頁）と述べておられるが、まさに傾聴に値する見解である。
- (50) 伊藤、前掲注（15）、246頁。